Zur Theorie des pagatorischen Rechnungswesens

Darstellung und kritische Würdigung

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
an der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

WALTER FOERY

Lic. rer. pol.

von Zug

Buchdruckerei W. Weiss, Affoltern a. A. 1957

Zur Theorie des pagatorischen Rechnungswesens

Darstellung und kritische Würdigung

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
an der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

WALTER FOERY

Lic. rer. pol.

von Zug

Buchdruckerei W. Weiss, Affoltern a. A. 1957

Die Fakultät hat diese Arbeit am 25. November 1954 auf Antrag von Herrn Prof. dipl. ing. Dr. h. c. Alfred Walther als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

Meinen Eltern!

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547619_0037

Inhaltsverzeichnis

Seite

Einleitung und Problemstellung 7

I. Begriff, Ziel und Zweck des pagatorischen Rechnungswesens . . 8

II. Die Theorie des pagatorischen Rechnungswesens in der betriebswirtschaftlichen Literatur 11

1. Allgemeiner geschichtlicher Ueberblick 11
2. Vertreter des pagatorischen Gedankengutes 13
   a) Die pagatorische Anschauungsweise bei Schmalenbach, Walb und Kosiol 13

III. Darstellung der Theorie des pagatorischen Rechnungswesens . . 19

A. Die pagatorische Buchführungs- und Kontentheorie 19
   1. Allgemeines zur Buchführungs- und Kontentheorie . . . 19
   2. Die Buchführung als pagatorische Rechnung 20
   3. Die Betriebsabrechnung als kalkulatorische Rechnung . . 21
   4. Das Problem der Periodenabgrenzung 22
      a) Hilfskonstruktionen der Abgrenzung 24
         aa) Erweiterung des Einnahme- und Ausgabebegriffes durch Einbeziehung der Kreditvorgänge 24
         ab) Erweiterung des Einnahme- und Ausgabebegriffes durch Einbeziehung fiktiver Einnahmen und Ausgaben 26
         ac) Die Methode der Vorverrechnung 26
         ad) Die Methode der Nachverrechnung 27
         ae) Tabellarische Uebersicht 28
   5. Die einfache Buchhaltung in der pagatorischen Betrachtung . 30
   6. Bestandes- und Erfolgskonten — die beiden Kontenarten der doppelten Buchführung 32
   7. Die pagatorischen Grundlagen der Kameralrechnung . . . 33
   8. Betrachtung der dargelegten Theorie — Zur Grundkonzeption der pagatorischen Buchführungstheorie 34
      a) Die nominelle Kapitalerhaltung 35
      b) Der Unterschied zwischen der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung 37
      c) Die Totalrechnung 40
      d) Hilfsmittel für die Periodenabgrenzung 41
         1. Erste Begriffserweiterung 41
         2. Zweite Begriffserweiterung 43
      e) Zuweisung der pagatorischen Theorie 45

Seite

B. Die pagatorische Bilanz- und Werttheorie 46
1. Allgemeines 46
2. Die Preisbilanz und Handelsbilanz 47
a) Preisbilanz 47
b) Die Handelsbilanz 47
3. Die dynamische Bilanztheorie 48
4. Wertlehre, Anschaffungswert und Tageswert 50
a) Der Anschaffungswert ein pagatorischer Wert 51
b) Die Anwendung des Anschaffungswertes 52
5. Das pagatorische Bilanzbild 53
6. Allgemeingültige Bewertungsregeln der pagatorischen Bilanztheorie 54
7. Erweiterung des pagatorischen Wertbegriffes. Die Tageswerte als unecht pagatorische Werte 56
8. Pagatorische Wertarten und Wertformen 58
9. Ueberblick über die pagatorische Bilanz- und Werttheorie . 60
a) Die Jahresbilanz eine Gewinnermittlungsbilanz . . . 61
b) Bewertungsgrundsätze der Gewinnermittlungsbilanz . . 62
C. Betriebsabrechnung und Kalkulation im pagatorischen System . 64
1. Die kalkulatorische Rechnung im pagatorischen Lehrgebäude 64
a) Allgemeines 64
b) Betriebsabrechnung und Kalkulation 65
c) Vergleichende Betrachtung der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung 66
d) Kosten und Leistungswert, die Erfolgskomponenten der Betriebsabrechnung 68
e) Bewertungsgrundsätze für Betriebsabrechnung und Kalkulation 69
2. Die pagatorische Kalkulation 70
a) Neuberts Kritik an der üblichen Kalkulation 70
b) Wesen, Ziele und Vorzüge der pagatorischen Kalkulation . 72
c) Der Aufbau der pagatorischen Kalkulation 73
d) Die pagatorische Kalkulation 77
e) Zusammenfassung 78
3. Unsere Stellungnahme zur kalkulatorischen Rechnung und zur pagatorischen Kalkulation 79
a) Betriebsabrechnung und Kalkulation 82
b) Die Betriebsabrechnung 82
c) Die Kalkulation 83
d) Kosten und Ausgaben 85
e) Bewertungsgrundsätze für die Betriebsabrechnung und die Kalkulation 87

IV. Schlußbetrachtung 92

Literaturverzeichnis 94

Einleitung und Problemstellung

Das moderne Wirtschaftsleben bedingt ein entsprechendes optimales Rechnungswesen. Ueber die vollkommene rechnerische Durchdringung aller Lebensbewegungen der Unternehmung hinaus hat es der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität der Leistungserstellung i. w. S. zu dienen und die Grundlagen für gegenwärtige und künftige Dispositionen des Unternehmers zu liefern. Die große Bedeutung des Rechnungswesens läßt seine Theorie in der Betriebswirtschaftslehre breiten Raum einnehmen und unter den neueren Werken verdient die von Kosiol vertretene Buchführungstheorie unser Interesse.

Rationelle Ueberlegungen veranlaßten die Steuergesetzgebung vieler Länder, das Rechnungswesen verbindlich zu normieren. Auch die staatliche Wirtschaftslenkung z. B. in Deutschland forderte vermehrte zwangsweise Anwendung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse im Rechnungswesen. Der Staat bestimmte die Kostenberechnung, schrieb Preise vor und entschied natürlich auch über Berechnung und Verwendung von Gewinn. Diese Knebelung ließ das Rechnungswesen schließlich erstarren. Die Befreiung von den behördlichen Normen zeitigte in der neuesten betriebswirtschaftlichen Literatur Entwicklungen, die von den planwirtschaftlichen sakrosankten Lehrmeinungen abweichen. Die Vereinheitlichungsbemühungen im Rechnungswesen weckten Ansichten, die von der klassischen Betriebswirtschaftslehre divergieren und dies besonders da beträchtlich, wo sie auf volkswirtschaftlichen Theorien fußten. Diese Situation alarmierte auch die Vertreter des klassischen Gedankengutes, unter welchen sich auch Erich Kosiol als Vertreter des pagatorischen Rechnungswesens befindet.

Die vorliegende Arbeit, an welche wir mit den Begriffen als Denkwerkzeuge der Theorie, der von Prof. dipl. Ing. Dr. h. c. A. Walther inspirierten «Bernerschule», treten, bezweckt, darzulegen, was unter der, hauptsächlich von Kosiol vertretenen pagatorischen Anschauung zu verstehen ist.

I. Begriff, Ziel und Zweck des pagatorischen Rechnungswesens

In seinen Schriften versucht Kosiol eine «systematisch geschlossene Buchhaltungs-, Konten-, Bilanz- und Bewertungstheorie auf einheitlicher pagatorischer Grundlage» darzustellen[1]. Dieses Lehrgebäude gründet zum Teil auf grundlegende Theorien von Walb und Schmalenbach. In folgerichtiger Fortführung der in diesen Elementen enthaltenen Anschauungen entwickelt Kosiol den Gegensatz zwischen der «pagatorischen» und der «kalkulatorischen» Rechnung.

Wenden wir uns vorerst den pagatorischen Begriffen zu. Die pagatorische Rechnung umfaßt die Geschäftsbuchführung, auch Finanzbuchhaltung genannt und deren Abschluß, die Bilanz mit der Gewinn- und Verlustrechnung. Kosiol verwendet den Ausdruck «pagatorisch» seit 1940 im akademischen Lehrbetrieb. Das Wort «pagatorisch» kommt vom lat. pagare = zahlen[2]. Weil nun die Buchführung der Unternehmung ihrem «Wesen nach» auf Zahlungsvorgängen aufbaut, bezeichnet Kosiol die Geschäftsbuchführung als pagatorische Buchhaltung und ihren Abschluß als pagatorische Bilanz und pagatorische Erfolgsrechnung, oder beide zusammen als pagatorische Erfolgsrechnung[3]. Gemäß dieser Terminologie ist auch der «Zahlungswert» ein effektiver pagatorischer Wert. Darüber hinaus stellt er eine einheitliche Wertkategorie dar[4]. «Einnahmenwert» und «Ausgabenwert» sind Varianten des Zahlungswertes[5]. Als pagatorischer Wert ist ganz allgemein jeder Wert aufzufassen, der direkt oder indirekt auf «Zahlungsvorgänge» zurückgeführt werden kann. Kosiol vertritt die Auffassung, daß es möglich ist, auf den Zahlungsvorgängen eine «periodische Erfolgsrechnung» aufzubauen.

---

[1] Kosiol Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz, Vorwort.
[2] Kosiol Erich: ebenda S. 53.
[3] Kosiol Erich, ebenda S. 67.
[4] Kosiol Erich: ebenda S. 91/92.
[5] Kosiol Erich: ebenda S. 91/92.

N. B. Solche Zitate, die nur aus Namen und Seitenangabe bestehen, beziehen sich in der Folge immer nur auf Kosiols Werk: Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Auflage, Berlin-Stuttgart 1949.

Unter dieser Periodenrechnung ist die Geschäftsbuchführung, die aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung besteht, zu verstehen. Es sei später erläutert, wie der Begriff des Zahlungsvorganges zu erfassen ist, hier sei nur erwähnt, daß die Barbewegungen durch die Kreditvorgänge ergänzt werden müssen. Durch eine entsprechende Aufbereitung der Zahlungsvorgänge soll es möglich sein, den Gewinn einer Periode zu ermitteln, indem man von sämtlichen Einnahmen alle Ausgaben abzieht.

Die Geschäftsbuchführung stellt letzten Endes eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung dar und kann schon deshalb als pagatorische Rechnung bezeichnet werden. «Pagatorisch» nennen wir in der Folge alles, was mit der Buchführung zu tun hat, und als pagatorische Anschauung bezeichnen wir sämtliche Gedankengänge, welche mit der erwähnten Buchführungstheorie übereinstimmen.

Die pagatorische Rechnung ist naturgemäß eine Nominalrechnung. Besondere Bedeutung kommt beim Abschluß der pagatorischen Rechnung der «Anschaffungswertbilanz» zu. Sie ist geradezu die eigentliche pagatorische Bilanz, weil sie an Zahlungsvorgänge anknüpft. Es handelt sich um eine Realisationsbilanz. Kapitalminderungen und Kapitalmehrungen, welche in Zahlungsvorgängen zum Ausdruck kommen, werden erfaßt, und so wird dem Zweck der pagatorischen Buchführung Rechnung getragen. Das charakteristische Merkmal der pagatorischen Rechnung muß somit darin erblickt werden, daß sie in ihrem Aufbau und Wertinhalt auf Zahlungsvorgängen aufbaut und auf die geldmäßige nominelle Kapitalerhaltung ausgerichtet ist. Die «pagatorische Rechnung» ist eine der beiden «heterogenen» Rechnungsarten, «die kalkulatorische Rechnung» die andere. «Beide können nicht zu einer Einheitsrechnung vereinigt werden, weil sie auf abweichenden Kapital- und Erfolgsbegriffen beruhen»[6] und «wenn man nicht eines der heterogenen Rechnungsziele aufgeben will»[7].

Die «pagatorische Nominalrechnung» bedeutet nach Kosiol: «generelle Kaufkrafterhaltung im Ausmaß der geltenden Währung.» Da rechtlich die «nominale Erhaltung des Fremdkapitals»

[6] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.
[7] Kosiol Erich: a. a. O. S. 179.

gefordert wird, «garantiert sie der Unternehmer und überträgt den Rekonstruktionsgedanken auf das Eigenkapital im Sinne einer Residualerhaltung»[8]. Die «substantielle Realrechnung» dagegen verfolgt, wie erwähnt, «den betriebswirtschaftlichen Erzeugungsprozeß als realen Gütervorgang. Unabhängig von der geldmäßigen Werteüberdeckung dient sie der individuellen Kaufkrafterhaltung, der Rekonstruktion des realen Kapitals»[9]. Während die pagatorische Nominalrechnung den Charakter einer «Rechenschaftsablegung über das in das Unternehmen abgeleitete und zu erstattende geldmäßige Kapital», besitzt, wird die kalkulatorische Erfolgsrechnung «zur Dispositionsrechnung, um die dauernde Wiederholung des Werteumsatzes durch Regeneration der Produktivgüter zu ermöglichen und eine gütermäßige Auszehrung der Unternehmung zu verhüten»[10]. «Die kalkulatorische Erfolgsrechnung ist eine buchhalterische Abrechnung» und bildet nach Kosiol einen «besonderen Bereich» in der kalkulatorischen Buchhaltung.

[8] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.
[9] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.
[10] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.

II. Die Theorie des pagatorischen Rechnungswesens in der betriebswirtschaftlichen Literatur

1. Allgemeiner geschichtlicher Ueberblick

Das Rechnungswesen der Unternehmung hat sich im Laufe von Jahrhunderten entwickelt. Wie es aber kaum irgendwo eine geradlinige Entwicklung gibt, so auch nicht in der Theorie des Rechnungswesens. Bis vor kurzem hielt die Buchführung einigermaßen eine Alleinherrschaft inne.

Ihre Domäne war der Großhandelsbetrieb, dessen vielgestaltige Transaktionen sie in Zahlen festhielt. Der industrielle Betrieb stellte neue Anforderungen an die Buchführung, er verlegte die Blickrichtung auf den Vorgang der Leistungserstellung. Der Buchhaltung fiel nun auch die Aufgabe zu, die Erzeugung der Unternehmungsleistung in all ihren Phasen zu erfassen. Im Verlaufe dieser Entwicklung teilte sich die Buchführung in zwei Teile. In die Geschäftsbuchführung, welche sämtliche und in die Betriebsabrechnung, welche nur die Vermögensveränderungen berücksichtigt, welche durch die Leistungserstellung verursacht werden. Nach Kosiol läßt sich somit sagen, die Buchführung zerfalle in den pagatorischen und den kalkulatorischen Bereich. Diese, uns heute so selbstverständlich anmutende Erkenntnis, hat sich erst in «jahrhundertelanger» Entwicklung herauskristallisiert.

In den Jahren um 1920 stand die Bilanz als Jahresabschluß im Mittelpunkt des Interesses. Später konzentrierte sich die Forschung auf die kurzfristige Erfolgsrechnung und nach 1935 trat die Kalkulation in den Vordergrund. Durch den Druck wirtschaftspolitischer Forderungen wurde die betriebswirtschaftliche Theorie in bestimmte Bahnen gelenkt. Der Vierjahresplan in Deutschland erforderte bis ins Einzelne gehende Vorschriften für das Rechnungswesen der Unternehmung. Es wurden Einheitskontenpläne vorgeschrieben und bindende Kalkulationsrichtlinien erlassen. Das Rechnungswesen mußte vereinheitlicht werden u. a. auch im Interesse des Unternehmungsvergleiches. Die bedenklichen Kalkulationsmethoden sehr vieler Unternehmer brachten es mit

sich, daß die Betriebswirtschaftslehre sich in vermehrtem Maße mit den Problemen der Kalkulation befaßte und daß sie sich intensiver mit diesem Fragenkomplex beschäftigte. Aufgabe der Buchführung war es nun vornehmlich, die Unterlagen für die Einzelpreisberechnung zu stellen[11]. Theoretische Erkenntnisse und praktische Erfahrungen wurden in den «Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen» verwertet. Absolut folgerichtig ist, daß in der staatlich vorgeschriebenen und bis ins Letzte geregelten Kalkulation auch entschieden wurde, was Kosten sind und was nicht. Ein solches «bahnbrechendes Verordnungswerk»[12] hat zweifellos das Verdienst für sich, die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse in einem Maße gefördert zu haben, wie dies auf freiwilliger Basis in dieser kurzen Zeit nie möglich gewesen wäre.

In der Folge erhoben sich Stimmen, welche mit den allgemeingültig erklärten Auffassungen im Widerspruch stehen. Infolge des forcierten Kostendenkens zeichnet sich nun, wie Ulrich trefflich bemerkt, gleichsam eine Bewegung «Zurück zu den Ausgaben» ab[13]. So fordern einige Autoren, die kalkulatorischen Kosten, die eigentlich normierte, zurechtgestutzte Ausgaben sind, wieder den tatsächlichen bezüglichen Ausgaben anzunähern. Einige Autoren gehen noch weiter, indem sie den kalkulatorischen Kosten überhaupt den Kampf ansagen. Unter den in den letzten Jahren veröffentlichten Theorien des Rechnungswesens gilt vor allem der pagatorischen Anschauung unsere Aufmerksamkeit. Es wäre jedoch irrig anzunehmen, daß diese letztere Betrachtungsweise ausschließlich eine Reaktion auf die Bevormundung des Rechnungswesens der Unternehmung durch den Staat darstellt. Der pagatorische Gedanke wurde vielmehr immer vertreten. Wenn er sich nicht zu einer eigentlichen Schule herausarbeitete, so liegt dies einerseits in den erwähnten wissenschaftlichen Modeströmungen, in denen den Verkündern ungewohnter bzw. unmoderner Gedankengänge lediglich die Rolle von Rufern in der Wüste zukommt. Andererseits war bis anhin der Gegen-

[11] Borkowski Rudolf: Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen, Diss. Zürich 1945.

[12] Kosiol Erich: a. a. O. S. 179.

[13] Ulrich H.: «Kalkulatorische Steuern» in «Unternehmung» Jg. 6, S. 73/74.

satz zwischen pagatorischer und kalkulatorischer Rechnung nicht konsequent und mit wissenschaftlicher Schärfe durchgeführt worden. Mit seiner Schrift «Einheitsbilanz und Bilanzreform» und andern Veröffentlichungen arbeitet Kosiol die grundlegenden Unterschiede zwischen den beiden Rechnungsarten klar heraus. Unserer vorliegenden Untersuchung legen wir hauptsächlich obgenanntes Werk zu Grunde.

2. Vertreter des pagatorischen Gedankengutes

Im Vorwort der «Bilanzreform» weist Kosiol darauf hin, daß sich sein Lehrgebäude auf grundlegende Forschungsarbeiten von Walb und Schmalenbach stützt. Es ist deshalb sehr dienlich, die Schriften der beiden führenden Betriebswirtschafter heranzuziehen und die darin enthaltenen pagatorischen Gedankengänge aufzuzeigen. Wenn wir im folgenden die wissenschaftlichen Werke von Walb, Schmalenbach und Kosiol überblicken, so bezwecken wir damit, auf pagatorisches Gedankengut hinzuweisen. Die Zielsetzung dieser Arbeit erfordert keineswegs, eine systematisch geordnete Auslese von Theorien der drei genannten Schriftsteller darzubieten, sondern erlaubt, uns darauf zu beschränken, je einige pagatorische Anschauungen von Schmalenbach und Walb herauszugreifen und zwar solche, die wir sehr charakteristisch finden.

a) Die pagatorische Anschauungsweise bei Schmalenbach, Walb und Kosiol

Schmalenbach:

Schmalenbach legt offenbar seiner Theorie des Rechnungswesens die volkswirtschaftliche Vorstellung des Leistungs- und des Zahlungsstromes zugrunde, auf welche wir noch erläuternd zurückkommen werden. Er geht von der Totalrechnung, welche die Gesamtlebensdauer der Unternehmung einbezieht, aus. In dieser Rechnung resultiert der Gewinn aus der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben der gesamten Periode. Er kann ohne Bilanz ermittelt werden, weil sich sämtliche Geschäfte im

nämlichen Zeitraum abwickeln, sodaß sich Einnahmen und Ertrag einerseits und Ausgaben und Aufwand andererseits, decken. Unter dem Gesichtspunkt der Gesamtlebensdauer in die Einnahmen- und Ausgabenrechnung zugleich die Gewinn- und Verlustrechnung. Zum besseren Verständnis stelle man sich hier eine Gelegenheitsunternehmung, z. B. eine Festwirtschaft vor, die nur eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung führt. Gewinn oder Verlust ergeben sich nun aus der Differenz zwischen Kassaanfangs- und -Endbestand.

Die reine Kassenrechnung, bei der unter Einnahmen und Ausgaben Barvorgänge zu verstehen sind, bildet die Grundlage der Zahlungsseite der Buchführung. Um den pagatorischen Charakter der Buchführung deutlich hervorzuheben, darf der Kassenbegriff nicht zu eng gefaßt werden; außer Kassabestand werden auch Bank- und Postcheckbestände, sowie Konten mit sofort greifbaren Guthaben einbezogen. Diese weiteren liquiden Mittel stellen gleichsam nach außen gerichtete Kassabewegungen dar und werden von Schmalenbach Bestände der Ausgabenbereitschaft genannt, weil sie dazu bestimmt sind, für Ausgaben zu dienen.

Walb:

Auch die Verrechnungslehre von Walb gründet auf volkswirtschaftlicher Anschauung, indem auch er das Gegeneinanderfließen von Leistungs- und Zahlungsstrom als Grundlage des Rechnungswesens bezeichnet. Auch das Leben der Unternehmung wickelt sich in Form dieser Diametralumläufe ab, welche zusammen die Grundlage der Buchführung bilden. Alle wirtschaftlichen Vorgänge sind grundsätzlich zweiseitig, indem sie eine Leistungsseite und eine Zahlungsseite aufweisen, «wobei die eine Seite nur den zweiten Ausdruck der andern bedeutet»[14]. Der Leistungskreislauf besteht darin, daß die Unternehmung Leistungen aufnimmt, umformt und wieder an den Markt abgibt. Die Leistungsvorgänge umfassen somit die Güterbewegungen i. w. S. d. h. materielle und immaterielle Güter, Arbeits- und

[14] Walb Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin-Wien 1926, S. 42/44.

Dienstleistungen. Der Zahlungsstrom enthält Wertbewegungen i. w. S. (Bar- und Kreditzahlungen etc.). Zahlung bedeutet primär Gegenleistung zur Leistung, was die Erweiterung des Zahlungsbegriffes bedingt. Walb sagt sich wohl, daß auch die zukünftigen Zahlungen infolge der bestehenden rechtlichen Beziehungen als erfolgte Gegenleistung im Momente ihrer Entstehung betrachtet werden können. Somit bilden in diesem Sinne Forderungen, Schulden und effektive Zahlungen eine Einheit und gemäß der Walb'schen volkswirtschaftlichen Grundkonzeption werden somit Geld und Forderungen auf Geld einander in der Wirkung gleichgesetzt und in demselben Begriff der Zahlung subsumiert.

Beide Teilbegriffe zusammen können die gesamte zirkulierende Geldmenge ergeben. Die Zahlungsrechnung umfaßt demgemäß sowohl die sofortigen, wie zukünftigen Zahlungen gleichwertig nebeneinander[15]. Kurzum, die Zahlungsvorgänge umschließen alle Geldbewegungen, welche als Gegenstrom des tauschwirtschaftlichen Leistungsstroms entstehen. Die Zahlungsrechnung ist eine erweiterte Form der Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Diese umfaßt mehrere Glieder der Umsatzrechnung (Kassa, Debitoren, Hypotheken und drgl.). Einen Gegensatz dazu bildet die gewöhnliche Einnahmen- und Ausgabenrechnung, welche nur ein einziges Glied der Umsatzrechnung repräsentiert. Im Endeffekt, sagt Walb, sei es allerdings gleich, ob die einfache oder die erweiterte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zugrunde gelegt wird. Beide Arten könnten den Erfolg unmittelbar nur dann richtig ausweisen, wenn weitere Umsätze, bzw. Veränderungen von Eigenbeständen nicht stattgefunden haben; sonst sind sie zu berücksichtigen[16].

Auf Grund seiner weiteren Ausführungen, auf die wir hier nicht einzugehen haben, beweist Walb, daß sich der Erfolg in der doppelten Buchführung zweifach ermitteln lasse. Einmal auf der Leistungsseite durch Aufzeichnung des Geldwertes der erfolgswirksamen tauschwirtschaftlichen Leistungen. Er ist die Differenz der Erträge und Aufwendungen. Als Abschlußkonto

---

[15] Walb Ernst: Geldhaftes und güterhaftes Wirtschaftsdenken in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 35. Jg., 1941, S. 307.

[16] Walb Ernst: Erfolgsermittlung auf Grund der Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Zt. f. hw. Forschung, 36. Jg., 1942, S. 139.

der von den Leistungskonten übertragenen Saldi, dient die Gewinn- und Verlustrechnung. Zum andern ergibt er sich auf der Zahlungsseite durch Aufzeichnung der daraus entspringenden Zahlungen[17]. Er stellt die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben dar. Hier erscheint das Bilanzkonto als Abschlußkonto für die Saldi der Zahlungskonten.

Durch die Unterscheidung einer Leistungs- und Zahlungsseite lassen sich alle Vorfälle im Hinblick auf die beiden Umlaufsbereiche doppelseitig zur Verrechnung bringen. Gleichzeitig ergibt sich durch die Einteilung der Gesamtheit der Konten in die Gruppen der Leistungs- und Zahlungsbereiche zwangsläufig die Technik der doppelten Verbuchung[17]. Dieser einfache Zusammenhang gilt zunächst nur für den Totalerfolg. In der Praxis ist aber meist nicht der Total-, sondern der Periodenerfolg von Interesse. Seine Ermittlung verursacht Schwierigkeiten. Man ist zu Ergänzungsbuchungen zwecks Vor- und Rückverrechnung von Aufwand und Ertrag gezwungen, da in der abzurechnenden Periode nicht zu viel, aber auch nicht zu wenig belastet werden darf.

Wie wir sehen, bekennt sich Walb wie Schmalenbach, Rieger, Kosiol u. a. zur Totalrechnung. Er bekennt sich zum Prinzip der Kongruenz des Totalgewinnes und der Summe der Teilgewinne. Weil nun der Totalgewinn aus der Differenz zwischen dem investierten Geld (G) und dem Liquidationserlös (G_1) ermittelt wird, d. h. aus einer «zeitlich weitgespannten Einnahmen- und Ausgabenrechnung, müssen, rein gedanklich gesehen, die Periodengewinne grundsätzlich auf dieser Rechnung beruhen»[18].

Aus der doppelten Natur aller Wirtschaftsvorgänge folgt auch, daß sich das Wirtschaftsdenken in ein Leistungs- und ein Gelddenken aufspaltet. Wie Schmalenbach und seine Anhänger gehört auch Walb zu den Vertretern der Geldrechnung. Er erblickt in der «Bagatellisierung des Gelddenkens» geradezu eine öffentliche Gefahr[19]. Er will deshalb beweisen, daß dem geldhaften Wirtschaftsdenken nichts Verwerfliches anhaftet. In gewissen praktischen Verhältnissen erweist sich das spezifisch geldhafte

---

[17] Scheerer Fritz: Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Diss. Zürich, 1950, S. 120 und

[18] Borkowski Rudolf: Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen. Diss. Zürich, 1945.

[19] Walb Ernst: a. a. O. Zt. f. hw. F. 36. Jg., 1942, S. 136.

Wirtschaftsdenken als notwendig und vorherrschend z. B. in Fragen der Rentabilität, des Ertragswertes, der Liquidität, der Kontrolle der Preise und des Wertverbrauchs, in der Produktion, der Grenzwerte und der Kosten, sowie der Steuern und der Abgaben.

Kosiol:

Kosiol als weiterer Anhänger der volkswirtschaftlichen Grundkonzeption, nämlich des Stromes des «Erzeugungsumlaufes» und desjenigen des «Finanzumlaufes» beziehungsweise der parallel laufenden Gütereingänge und Geldausgänge resp. Güterausgänge und Geldeingänge als Diametralumlauf in der Unternehmung, lehrt auch die Substitutionsmöglichkeit der beiden Umläufe. Die Buchführung erfaßt dann nicht unmittelbar Aufwand und Ertrag sondern Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen im Sinne Schmalenbachs. Letztere bilden die Basis der Buchführung.

Auch Kosiol ist Vertreter der Totalrechnung und sieht in der «Periodenabgrenzung» das zentrale Problem der Buchführung[20]. Der Gewinn der Unternehmung ist (wie bei Schmalenbach und Walb) identisch mit der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben während der Gesamtdauer der Unternehmung. Der wirkliche Gesamtgewinn ist erst nach der Auflösung der Unternehmung feststellbar. Da nun aber meistens der Erfolg eines Zeitabschnittes ermittelt werden muß, besteht die Aufgabe, die Einnahmen und Ausgaben in die abzurechnenden Perioden so zu verteilen, daß ihre Differenz tatsächlich den Gewinn ergibt.

Wie Walb und Schmalenbach ist auch Kosiol der Auffassung, daß die Buchführung ihrem Wesen nach auf Zahlungsvorgängen aufbaut und auch er läßt in den weitzufassenden Begriff des Zahlungsvorgangs die Kreditbewegungen einbeziehen.

Nach Durchführung einiger gedanklicher Hilfskonstruktionen, wie wir sie später besprechen, erfolgt, daß sich der Periodengewinn als Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben ergibt. Es wirken sich dann nur die Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben des Rechnungsabschnittes aus. In der einfachen und

---

[20] Kosiol Erich: a. a. O. S. 43.

doppelten Buchhaltung ist das pagatorische Prinzip praktisch verwirklicht, allerdings mit wichtigen Einschränkungen und Abänderungen[21]. Der Gewinn der Unternehmung läßt sich auch auf andere Weise errechnen, indem man unmittelbar an den gütermäßigen Erzeugungsprozeß anknüpft und den realen Güterverzehr der realen Güterentstehung gegenüberstellt. Kosiol meint hier wohl das, was wir als Betriebsergebnis, welches in der Betriebsabrechnung aus der Differenz zwischen Leistungswert und Kosten ermittelt wird, auffassen. Die Betriebsabrechnung entspricht dem Strom der realen Güterbewegungen und die Gewinnrechnung ist der Durchführung der parallel laufenden Gegenbewegung der nominellen Finanzwerte zugeordnet. Die zwei Ströme ermöglichen eine pagatorische Nominalrechnung und eine substantielle Realrechnung durchzuführen. Die pagatorische Nominalrechnung wird in der Geschäftsbuchführung durchgeführt. Die substantielle Realrechnung, als gütermäßige Gewinnrechnung, wickelt sich in der Betriebsabrechnung ab. Entsprechend den beiden Rechnungsarten und -zielen läßt sich in der betriebswirtschaftlichen Theorie des Rechnungswesens ein Gegensatz zwischen Nominalismus und Realismus beobachten. Kosiol findet, daß sich die nominale und reale Betrachtungsweise nicht ausschließen, sondern ergänzen, und wendet sich deshalb auch gegen eine Verschmelzung der beiden Rechnungen, wie das in Deutschland angestrebt wird[22].

[21] Kosiol Erich: a. a. O. S. 52, 53.
[22] Kosiol Erich: a. a. O. S. 21.

III. Darstellung der Theorie des pagatorischen Rechnungswesens

A. Die pagatorische Buchführungs- und Kontentheorie

1. Allgemeines zur Buchführungs- und Kontentheorie

Wir haben im zweiten Abschnitt festgestellt, daß das Lehrgebäude Kosiols auf fundamentalen Gedankengängen von Schmalenbach und Walb beruht. Kosiol hat eine systematisch geschlossene Buchführungs- und Kontentheorie auf pagatorischer Grundlage geschaffen. Auf die letzterwähnte Theorie werden wir später eintreten, während wir uns hier mit der pagatorischen Buchführungstheorie befassen. In der Literatur wird oft nicht zwischen Buchführungs- und Kontentheorie unterschieden. Die beiden Begriffe werden als Synonyma verwendet. Die wissenschaftliche Genauigkeit erfordert jedoch, die beiden Begriffe auseinander zu halten, da die beiden Theorien nur teilweise das gleiche Objekt behandeln. Da sich die Buchführungstheorie nicht nur auf ein einzelnes Buchführungssystem beschränkt, sondern den ganzen Bereich der Buchführung umfaßt, ist sie als übergeordneter Begriff aufzufassen[23].

Im Gegensatz dazu ist die Kontentheorie ganz auf die doppelte Buchführung ausgerichtet. Der Kontentheorie fällt die Aufgabe zu, das Prinzip der doppelten Buchführung zu erklären; sie hat sich mit der Eigenart der Doppik zu befassen. Sie untersucht die Struktur der Konten und ihre Verkoppelung zu einem bestimmten System.

Der doppische Mechanismus muß erklärt und die ihm zugrunde liegende Gesetzmäßigkeit aufgezeigt werden. Wie Scheerer richtig bemerkt, «lassen sich aus diesen theoretischen Untersuchungen Gesetze und Regeln ableiten, die dem Praktiker als Handhabe dienen»[24]. Nach unserer Auffassung ist die theo-

---

[23] Scheerer Fritz: Die Kontentheorie der doppelten Buchhaltung, Diss. Zürich, 1950, S. 40.

[24] Scheerer Fritz: a. a. O. S. 56.

retische Trennung der Buchführungs- und Kontentheorie zu begrüßen und für die wissenschaftliche Forschung nützlich. Für unsere Zwecke indessen erübrigt sich jedoch die Auseinanderhaltung beider Begriffe. Unser Bestreben ist darauf gerichtet das Wesen der pagatorischen Buchführungs- und Kontentheorie zu skizzieren und wir vermeiden bewußt, uns in Einzelheiten zu verlieren. Beide Theorien, die wir hier also vereint wiedergeben, bestreben sich, das Wesen und den Mechanismus der doppelten Buchführung zu erklären und so darzustellen, daß die Buchungsfälle sich ohne Schwierigkeiten und ohne allzu gesuchte Konstruktionen in das doppische System einordnen lassen.

2. Die Buchführung als pagatorische Rechnung

Kosiol basiert seine Buchführungstheorie auf die nun wohlbekannte Hypothese des volkswirtschaftlichen Güter- und Finanzumlaufes, der pagatorischen Grundanschauung. Sehen wir, wie sich Kosiol in diesem Zusammenhang in seinem Werk «Bilanzreform und Einheitsbilanz» äußert: «Um eine Erfolgsrechnung der Unternehmung aufzuziehen, könnte man unmittelbar von dem sog. g ü t e r m ä ß i g e n E r z e u g u n g s p r o z e ß selbst ausgehen. Man müßte dann den realen Güterverzehr und die reale Güterentstehung primär bewerten, um dann Aufwand und Ertrag gegenüberzustellen. Die Buchhaltung schlägt diesen Weg nicht ein, sondern knüpft an Zahlungsvorgänge an. Dies ist möglich, weil in der modernen Wirtschaft (nahezu) alle Güterübertragungen von nominalen Geldbewegungen begleitet sind[25].»

Der nun wohlbekannte Tatbestand des Gegeneinanderfließens des volkswirtschaftlichen Leistungs- oder Güterstroms und des diametralen Geldstromes findet sich auch im Wirtschaftsleben der Unternehmung, wo Gütereingang und Geldausgang bzw. Güterausgang und Geldeingang parallel geschaltet sind; eine Substitution dieser Gegenbewegungsinhalte ist möglich, indem die Gütervorgänge durch die Zahlungsbewegung ersetzt werden können. Die Buchführung knüpft wie dargelegt, an den Geld- oder Zahlungsstrom an. Sie erfaßt nicht unmittelbar Aufwand und

[25] Kosiol Erich: S. 43.

Ertrag (Güterverzehr und Güterentstehung), sondern die entsprechenden «Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen». Trotzdem die Buchführung ihre Monopolstellung eingebüßt hat, kommt ihr innerhalb des Rechnungswesens immer noch große Bedeutung zu, m. a. W. muß sie als dessen wichtigster Sektor aufgefaßt werden. Sie ist auch heute noch das bedeutendste Instrument der lückenlosen, geordneten Verrechnung. Die Buchführung die auf Zahlungsvorgängen basiert nennt Kosiol — « p a g a t o r i s c h e » — Buchhaltung oder Finanz-(Geschäfts)Buchführung, wobei es sich um eine pagatorische Nominalrechnung handelt. Wie erinnerlich betont Kosiol, wie auch Schmalenbach und Walb die nominale Kapitalerhaltung. Die nominale Kapitalerhaltung wird aber auch von der Rechtsordnung gefordert (Fremdkapital). Das gleiche Ziel der Rekonstruktion wird auch auf das Inhaberkapital angewandt. Hier zeigt sich wieder der volkswirtschaftliche bzw. «gemeinwirtschaftliche» Blickpunkt Kosiols. Er mißt der pagatorischen Buchführung den Charakter einer Rechenschaftsablegung über das in die Unternehmung abgeleitete und zu erstattende geldmäßige Kapital bei. Das Inhaber- und Fremdkapital fließt der Unternehmung geldmäßig aus der Volkswirtschaft zu und steht ihr zur Verfügung. Es gilt nun, den Verbleib des Kapitals rechnerisch zu verfolgen und dies ist die Aufgabe der nominal ausgerichteten Erfolgsrechnung, die mit der Gründung der Unternehmung beginnt und mit ihrer Auflösung endigt. Sie ist ihrem Wesen nach Totalrechnung. Die Buchführung als Nominalrechnung ist an eine Währung gebunden; sie «bedeutet generelle Kaufkrafterhaltung im Ausmaß der geltenden Währung». Bei sinkender Kaufkraft des Geldes wird von Gewinn gesprochen, wenn das in der Unternehmung investierte Nominalkapital erhalten geblieben ist[26].

3. Die Betriebsrechnung als kalkulatorische Rechnung

Der Idee des Güterstromes trägt die kalkulatorische Buchführung Rechnung. Die Betriebsabrechnung oder kalkulatorische Rechnung bildet eine besondere Sphäre innerhalb der pagatori-

[26] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.

schen Buchführung. Das pagatorische Zahlenwerk formt die Basis der kalkulatorischen Rechnung. Die Betriebsabrechnung erfaßt die Leistungserstellung der Unternehmung als realen Erzeugungsprozeß, sie ist eine substantielle Rechnung. Infolgedessen tendiert sie nicht auf die Erhaltung des nominellen Geldkapitals, sondern auf die Rekonstruktion des realen Kapitals. «Unabhängig von der geldmäßigen Ueberdeckung dient sie der individuellen Kaufkrafterhaltung[27].» Es geht hier um eine Regeneration der Produktivgüter. Beim Prinzip der substanzmäßigen Kapitalerhaltung spricht man erst dann vom Gewinn, wenn am Umsatztage die Wiederbeschaffung der in die Leistungen eingegangenen Wirtschaftsgüter rechnungsmäßig möglich ist[28].

Auf die kalkulatorische Rechnung, welche die Betriebsabrechnung und die Kalkulation umfaßt, werden wir im Abschnitt C zu sprechen kommen. An dieser Stelle befassen wir uns nur mit der Geschäftsbuchführung, also mit der pagatorischen Rechnung im Sinne Kosiols.

4. Das Problem der Periodenabgrenzung

Die Geschäftsbuchführung gründet auf den Zahlungsvorgängen, den Einnahmen und Ausgaben. Sie ist ihrer Natur entsprechend pagatorisch ausgerichtet; ihr Ziel sieht sie in der «nominellen Kapitalerhaltung». Die pagatorische Anschauung unterstellt aber, wie wir wissen, die «Totalrechnung». Diese Rechnungsweise erstreckt sich über die gesamte Lebensdauer der Unternehmung. Aus dieser Ueberlegung heraus folgt auch die Eigenart ihres Gewinnbegriffes, der aus der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben während ihres ganzen Bestehens resultiert. Logischerweise ließe sich dieser Totalgewinn bzw. Totalverlust erst nach der «Auflösung der Unternehmung» ermitteln. Die Totalrechnung läßt sich in der Praxis nur in seltenen Fällen anwenden, wie zum Beispiel bei Durchführung einer großen aber kurzfristigen Transaktion. Einen typischen Fall der Totalrechnung haben wir in der Buchführung des Festwirts, wo die Kri-

[27] Kosiol Erich: a. a. O. S. 186.
[28] Kosiol Erich: a. a. O. S. 21.

terien der Totalrechnung, Totalität und Gewinnfeststellung in Form des Liquidationserlöses besonders augenfällig und verständlich sind. In den meisten Fällen jedoch gilt es, aus naheliegenden Gründen, die wir schon kennen lernten, das Ergebnis eines kurzen Zeitabschnittes zu errechnen.

Zu diesem Zweck ist es erforderlich, den Totalgewinn auf die entsprechenden Rechnungsabschnitte zu verteilen. Jeder Zeitabschnitt soll den Erfolg aufweisen, der in ihm erzielt wurde. In den meisten Fällen wird als Rechnungsabschnitt ein Jahr gewählt, sodaß Periodenergebnis und Jahresgewinn zusammenfallen. Die Periodenabgrenzung bildet, wie schon früher dargetan wurde, zweifellos das Hauptproblem der Buchführung. Nach dem Postulat der Pagatoriker, um uns eines Sammelbegriffes für die Vertreter der pagatorischen Anschauung zu bedienen, muß aus der Summe der Periodengewinne der Totalerfolg entstehen. Was für den Totalgewinn gilt, nämlich, daß er sich aus der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben ergeben muß, muß auch für den Periodengewinn zutreffen. Der Durchführung der Periodenabgrenzung stellen sich aber bedeutende Schwierigkeiten entgegen. Diese bestehen darin, daß die Zahlungsvorgänge sich nicht vollständig mit Aufwand und Ertrag derselben Periode decken. Es kann geschehen, daß Zahlungsvorgänge sich erst abwickeln, nachdem die Periodenrechnung, der sie zugehören, schon durchgeführt ist. Wenn solche Posten vorkommen, ohne daß man sie «rechnerisch» vorgreifend vollständig, nur teilweise oder überhaupt nicht einbeziehen kann, so müssen sie in einem späteren Jahre (Periode) berücksichtigt werden. Sie werden dann in einer Periode ausgewiesen, der sie formell und materiell nicht zugehören.

Kosiol nennt sie daher «zeitraumfremd» oder «aperiodisch». Der theoretische Gewinnermittlungsgrundsatz muß daher praktisch auf die Einbeziehung der «zeitraumfremden» oder «aperiodischen» Gewinne und Verluste ausgeweitet werden[29].

Der Totalgewinn ist also, nach dieser erweiterten Fassung des theoretischen Grundsatzes, «aus der Summe der periodi-

---

[29] Kosiol Erich: a. a. O. S. 44.

schen zuzüglich der summierten aperiodischen Teilerfolge resp. Teilgewinne zusammengesetzt»[30].

a) Hilfskonstruktionen der Abgrenzung

Zur Durchführung der Abgrenzungsarbeit benötigt die Buchführung eine Anzahl rechnungsmäßiger Hilfskonstruktionen. Die Einnahmen- und Ausgabenrechnung wird korrigiert, als ob die Einnahmen und Ausgaben in der zugehörigen Rechnungsperiode erfolgsmäßig richtig stattgefunden hätten.

aa) Erweiterung des Einnahme- und Ausgabebegriffes durch Einbeziehung der Kreditvorgänge

Die erste Hilfskonstruktion besteht darin, den «Einnahme- und Ausgabebegriff zu erweitern». Wir haben schon bei Walb gesehen, daß die Einnahmen- und Ausgabenrechnung nicht nur die engeren Kassabewegungen, also die Bareinnahmen und Barausgaben enthält, sondern auch die Kreditvorgänge. Man betrachtet dann Forderungen als zukünftige Bareinnahmen oder Krediteinnahmen. Schulden dagegen werden als künftige Barausgaben oder Kreditausgaben aufgefaßt. Sie werden gleich bei ihrer Entstehung von der Buchführung erfaßt. Wenn Forderungen und Schulden zu den Zahlungsvorgängen gerechnet werden, so sind folgerichtig auch die Tilgungsvorgänge bei Forderungen und Schulden im gleichen Sinn zu verstehen.

Die «Tilgungsvorgänge werden daher als Gegenstück ihrer Entstehung einbezogen». «Das Verschwinden einer Krediteinnahme (Forderungseinnahme) ist somit als Tilgungsausgabe (Forderungsausgabe), das Verschwinden einer Kreditausgabe (Schuldausgabe) als Tilgungseinnahme (Schuldeinnahme) aufzufassen und zu verbuchen[31].» Wir halten nochmals fest, daß nach der pagatorischen Auffassung Forderungen und Schulden wie «Kassavorgänge» behandelt werden. Es stehen sich dabei «Bar-, Forderungs- und Schuldeinnahmen, sowie Bar-, Forderungs- und Schuldausgaben» gegenüber. Entsprechend werden «Bar-, Forderungs- und Schuldbestände» ausgewiesen. Wie die

[30] Kosiol Erich: a. a. O. S. 44.
[31] Kosiol Erich: a. a. O. S. 45.

pagatorische Buchführung auf der Einnahmen- und Ausgabenrechnung beruht, sind die erwähnten Forderungsbestände gleich den Kassabeständen Einnahmenüberschüsse und die Schuldbestände folglich Ausgabenüberschüsse.

Wir haben somit als Hilfsmittel der Periodenabgrenzung eine «Erweiterung des Einnahme- und Ausgabebegriffes», die auf der Einbeziehung der Kreditvorgänge beruht. Die Begriffserweiterung hat zwei Wirkungen:

Erstens werden dadurch «reine Zahlungsvorgänge beidseitig ausgeglichen, neutralisiert und bleiben erfolgsunwirksam»[32]. «Jeder Einnahme steht eine gleichgroße Ausgabe gegenüber und umgekehrt.»

«Ein Darlehen auf Bankkonto wird als Einnahme und die Schuld in der gleichen Höhe als Ausgabe betrachtet.» Bei diesen Fällen, wo Einnahmen und Ausgaben gleichzeitig und im gleichen Betrage auftreten, handelt es sich um «zweiseitige», oder nach «kameralistischer Terminologie, wechselbezügliche Einnahmen und Ausgaben.» Diese reziproken Zahlungsvorgänge gleichen sich innerhalb jeder Periode in sich aus. Wenn dagegen eine vollständige Zweiseitigkeit nicht vorliegt, sind die überschießenden Tilgungsausgaben bzw. Tilgungseinnahmen erfolgswirksam. Im Hinblick auf die Totalrechnung läßt sich feststellen, daß sich letztlich «sämtliche Krediteinnahmen und Kreditausgaben ausgleichen, da Forderungen und Schulden einmal getilgt werden müssen.»

Die zweite Wirkung der Begriffsausweitung besteht darin, «daß die erfolgswirksamen Kreditausgaben und Krediteinnahmen den entsprechenden Aufwand und Ertrag sofort zahlungswirksam gestalten». Der Vorteil dieser Wirkung besteht darin, daß «Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen unabhängig von der baren Geldbewegung» der richtigen Periode zugeteilt werden. Kosiol erwähnt als Beispiel «eine auf Kredit (Aufwandsausgabe) empfangene Leistung». Diese wird, mangels anderer buchhalterischer Vorkehrungen, zugleich Aufwand.

---

[32] Kosiol Erich: Vgl. dessen Ausführungen a. a. O. S. 46.

ab) Erweiterung des Einnahme- und Ausgabebegriffes durch Einbeziehung fiktiver Einnahmen und Ausgaben

Die Aufgabe der Periodenabgrenzung erfordert eine nochmalige Begriffsausdehnung. Diese erstreckt sich auf die «einseitigen» Zahlungsvorgänge, welche man als «fiktive» oder «uneigentliche» Ausgaben bezeichnet. Diese Maßnahme drängt sich auf, um «Aufwendungen und Erträge der Periode zu erfassen, welche sonst unberücksichtigt» bleiben. Bei diesen letzteren handelt es sich meist um transitorische Posten. Sie bilden im pagatorischen System die «antizipativen Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben».

Die uneigentlichen Einnahmen und Ausgaben sind immer «erfolgsunwirksam». Kosiol teilt sie einer größeren Gruppe zu, nämlich den «Verrechnungseinnahmen und Verrechnungsausgaben».

Diesen ist eine doppelte Aufgabe zugeteilt. Einmal müssen sie die Bar- und Kreditzahlungen, also die eigentlichen Einnahmen und Ausgaben festhalten. Des weiteren dienen sie zur Abgrenzung der eigentlichen Einnahmen und Ausgaben. Da eben Ausgaben und Aufwendungen, Einnahmen und Erträge zum Teil zeitlich auseinander liegen, sich «überschneiden», wird es notwendig, zu «Vor- und Nachverrechnungen» Zuflucht zu nehmen. Je nachdem sind die Aufwendungen und Erträge in bezug auf die eigentlichen Zahlungsvorgänge vorher oder nachher zur erfolgsrechnerischen Auswirkung zu bringen.

ac) Die Methode der Vorverrechnung

Die Vorverrechnung hat zum Ziele, Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben zeitlich in eine «frühere Periode» zu verlegen. Dies geschieht mittels der uneigentlichen Einnahmen und Ausgaben. Man spricht hier von vorverrechneten Einnahmen und Ausgaben, oder nennt sie kurz «Voreinnahmen und Vorausgaben». Nun ist aber darauf zu achten, daß die Bar- oder Krediteinnahmen und -Ausgaben, die später tatsächlich erfolgen, nicht ein zweites Mal erfolgswirksam werden. Es ist somit nötig, diese zukünftigen Zahlungen durch entgegengesetzte Verrechnungsausgaben und Verrechnungseinnahmen im gleichen

Betrag zu neutralisieren. Dies führt zur Entstehung von «Gegenausgaben und Gegeneinnahmen», die den effektiven Zahlungseintritt der früheren Antizipationen ausgleichen. Kosiol bezeichnet die tatsächlichen Bar- oder Kreditzahlungen als «Ausgleichseinnahmen und Ausgleichsausgaben». Wenn nun die tatsächlichen Zahlungen mit den Gegenausgaben und Gegeneinnahmen übereinstimmen, bleibt dies ohne Einfluß auf das Rechnungsergebnis, weil sich letztere mit den vorher antizipierten Beträgen decken. Bei Nichtkongruenz von Ausgleichseinnahmen und -Ausgaben und den Gegenausgaben und Gegeneinnahmen ergibt sich eine Wirkung auf den Erfolg. Im dargestellten System wird die «Gegenverrechnung durch den Eintritt der eigentlichen Zahlungsvorgänge automatisch ausgelöst».

ad) Die Methode der Nachverrechnung

Das Gegenstück der Vorverrechnung bildet die «Nachverrechnung». Diese bezweckt eine Verschiebung «der Aufwendungen und Erträge in nachfolgende Perioden». Die Nachverrechnung wird auf Einnahmen und Ausgaben angewandt, welche in der Periode der effektiven Zahlung nicht oder nur teilweise erfolgswirksam sind.

Unter diese Kategorie fallen unter anderen vorausempfangene Mieten, Provisionen und Zinsen. Kosiol versieht sie mit der Benennung «Reservatseinnahmen» mit der Begründung, daß der Ertrag, der in ihnen stecke, noch aufgespeichert sei und für die Gewinn- und Verlustrechnung späterer Jahre (Perioden) zu reservieren sei.

Das Pendant hiezu sind Zahlungen z. B. vorausbezahlte Mieten und Zinsen, welche Aufwand enthalten, der für die Erfolgsrechnung zukünftiger Perioden reserviert werden muß. Kosiol nennt diese Ausgaben «Vorratsausgaben». — Man hat somit unter Vorratsausgaben und Reservatseinnahmen Posten zu verstehen, die in nachfolgende Rechnungsabschnitte hinübergreifen, also «transitorischen» Charakter besitzen.

Um zu verhüten, daß diese Zahlungen auf den Erfolg wirken, ist zu einer weiteren Hilfskonstruktion zu greifen, welche

darin besteht, daß man jeder Vorratsausgabe und Reservatseinnahme in der Periode der Zahlung eine Rechnungsziffer im gleichen Betrag entgegenstellen muß. Die zur Kompensation der eigentlichen Zahlungen verwendeten Ziffern nennt Kosiol «Rückeinnahmen und Rückausgaben». An deren Stelle treten in späteren Perioden die erfolgswirksamen nachverrechneten Ausgaben und Einnahmen, in der Terminologie Kosiols «Nacheinnahmen und Nachausgaben» genannt.

Sie werden solange ausgewiesen bis die einstigen Vorratsausgaben und Reservatseinnahmen getilgt sind. Die Auslösung der Nacheinnahmen und Nachausgaben erfolgt durch vorgängige Bar- und Kreditzahlungen, also durch effektive Zahlungen. Nacheinnahmen und Nachausgaben kommen also nur vor, wenn Reservatseinnahmen und Vorratsausgaben bzw. Rückeinnahmen und Rückausgaben vorhanden sind.

Im Gegensatz dazu treten Voreinnahmen und Vorausgaben «primär» auf. Sie können deshalb als «fiktive oder uneigentliche» Einnahmen und Ausgaben neben die effektiven, eigentlichen Zahlungsvorgänge gestellt werden.

Auf Grund dieser Sonderstellung können sie auch in der Beständebilanz besondere Posten bilden. Die Voreinnahmen und Vorausgaben ziehen Gegeneinnahmen und Gegenausgaben nach sich, wenn die effektiven Ausgleichszahlungen auftreten. Sie sind selbständig und primär, während alle anderen Verrechnungseinnahmen und Verrechnungsausgaben abgeleiteter oder sekundärer Natur sind. Im Nachstehenden zeigen wir Kosiols System der Hilfskonstruktionen für die Periodenabgrenzung.

«Auf diese Weise ergibt sich für die Verrechnungszahlungen folgendes Gesamtbild»: (Kosiol S. 50)

ae) Tabellarische Uebersicht

I. Rück- und Nachverrechnung

1. Reservatseinnahmen (tatsächliche Einnahmen)	noch nicht erfolgswirksam	1. Vorratsausgaben (tatsächliche Ausgaben)
2. Rückausgaben	spätestens bei Abschluß der Periode, kompensatorische Wirkung	2. Rückeinnahmen

3. Nacheinnahmen	Uebertragung in spätere Perioden, erfolgswirksame Nachholung, transitorische Nachverlagerung	3. Nachausgaben

II. Vor- und Gegenverrechnung

1. Voreinnahmen	Bei Abschluß der Periode, erfolgswirksamer Vorgriff, antizipative Vorverlagerung	1. Vorausgaben
2. Gegenausgaben	Bei Eintritt der tatsächlichen Zahlungsvorgänge in späteren Perioden, kompensatorische Wirkung	2. Gegeneinnahmen
3. Ausgleichseinnahmen (tatsächliche Einnahmen)	nur erfolgswirksam soweit Abweichung vom Vorgriff	3. Ausgleichsausgaben (tatsächliche Ausgaben)

Die Einnahmen und Ausgaben unterscheiden sich nach ihrem Zahlungscharakter in:

I. Tatsächliche oder eigentliche Zahlungsvorgänge

1. Sofortige Zahlungen: Bareinnahmen und Barausgaben
2. Zukünftige Zahlungen: Krediteinnahmen und Kreditausgaben
   a) Forderungseinnahmen (Entstehungen) und Forderungsausgaben (Tilgungen)
   b) Schuldausgaben (Entstehungen) Schuldeinnahmen (Tilgungen)

II. Verrechnungsvorgänge

1. Primäre oder ursprüngliche Verrechnungszahlungen bzw. uneigentliche Zahlungsvorgänge (Zahlungsvorgriffe) Vorverrechnung: Voreinnahmen und Vorausgaben
2. Sekundäre oder abgeleitete Verrechnungszahlungen
   a) Gegenverrechnung (ausgelöst durch tatsächliche Ausgleichzahlungen im Anschluß an frühere Vorverrechnung): Gegeneinnahmen und Gegenausgaben
   b) Rückverrechnung (ausgelöst durch tatsächliche Vorratsausgaben und Reservatseinnahmen): Rückeinnahmen und Rückausgaben
   c) Nachverrechnung (ausgelöst durch vorherige Rückverrechnung tatsächlicher Zahlungen): Nacheinnahmen und Nachausgaben.

Die Einnahmen und Ausgaben gliedern sich nach ihrer Wirkung auf den Erfolg in:

I. Grundsätzlich erfolgsunwirksame (wesensneutrale) Einnahmen und Ausgaben
   a) wechselbezügliche tatsächliche Einnahmen und Ausgaben
   b) kompensatorische verrechnete Einnahmen und Ausgaben
      1. Rückeinnahmen und Rückausgaben
      2. Gegeneinnahmen und Gegenausgaben

II. Früher oder später erfolgswirksame (zeitraumneutrale) Einnahmen und Ausgaben
   a) tatsächliche Ausgleichseinnahmen und Ausgleichsausgaben (früher = nicht mehr erfolgswirksam)
   b) tatsächliche Reservatseinnahmen und Vorratsausgaben (später = noch nicht erfolgswirksam)

III. Sofort erfolgswirksame Einnahmen und Ausgaben
Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben
   a) tatsächliche
   b) verrechnete
      1. antizipative: Voreinnahmen und Vorausgaben
      2. transitorische: Nacheinnahmen und Nachausgaben
   Die Verrechnungseinnahmen und Ausgaben umfassen vier Fälle:
   a) Erfolgswirksame Verrechnungszahlungen
      1. antizipative: Voreinnahmen und Vorausgaben (Vorverrechnung)
      2. transitorische: Nacheinnahmen und Nachausgaben (Nachverrechnung)
   b) kompensatorische Verrechnungszahlungen
      1. zwecks späterer Nachverrechnung: Rückeinnahmen und -Ausgaben (Rückverrechnung)
      2. infolge früherer Vorverrechnung: Gegeneinnahmen und -Ausgaben (Gegenverrechnung).

5. Die einfache Buchführung in der pagatorischen Betrachtung

Wie wir verschiedentlich bemerkten, bildet die «Einnahmen- und Ausgabenrechnung» das Kernstück der pagatorischen Buchführung. Die Periodenabgrenzung erfordert indessen eine zweckentsprechende Modifizierung dieser Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Auf diese Tatsache haben Schmalenbach und Walb in ihren Untersuchungen über die «gemeinsamen Grundlagen der doppischen und kameralistischen Buchführung» hingewiesen. Da-

mit haben diese Autoren Ansatzpunkte für die Lokalisierung oder Einordnung der einfachen Buchführung geschaffen, so daß sich in der Buchführungstheorie die einfache und die doppelte Methode nicht mehr unerträglich gegenüberstehen. Kosiol zieht daraus den Schluß, «daß die doppelte Buchführung eine Erweiterung und Vollendung der systematischen einfachen Buchhaltung darstellt»[33]. Nach der pagatorischen Auffassung handelt es sich bei der einfachen Buchführung nicht nur um eine Kassen- und Kreditrechnung, also gleichsam eine rückentwickelte Doppik. Kosiol weist jedoch darauf hin, daß man in diesem Zusammenhang an eine «systematisch entwickelte Form der einfachen Buchführung» zu denken hat und nicht an unvollendete Formen, wie man sie in der Praxis antrifft. Nur wenn man die vollentwikkelte einfache Buchführung im Auge hat, gilt der Satz, daß sich aus ihr die doppelte ableiten läßt.

Für diesen Zusammenhang glaubt Kosiol erstmalig den geschlossenen Beweis zu bringen. Wir verfolgen hier noch kurz die Zusammenhänge, die Kosiols These zugrunde liegen.

Auch in der einfachen Buchführung läßt sich periodisch der Gewinn ermitteln, vorausgesetzt, daß sie systematisch ausgebaut ist. Jedoch ist es nicht möglich die Zusammensetzung des Gewinnes zu ersehen, da sich eine Aufwands- und Ertragsrechnung nicht durchführen läßt. — Die einfache Buchführung kennt als Abschluß die Bilanz, welche das Ergebnis summarisch ausweist. Zweiseitige Buchführungen kommen aber auch bei der einfachen Buchführung vor, denn es werden in ihr die wechselbezüglichen Zahlungsvorgänge doppelt erfaßt. Sie erscheinen auf zwei Kontenseiten. Die übrigen Einnahmen und Ausgaben werden nur einer Kontenseite zugewiesen. Diese Unvollständigkeit zu beheben ist die Aufgabe der doppelten Buchführung. Die einseitigen Buchungen müssen ergänzt werden. Dies geschieht dadurch, daß den offenen Einnahmen auf der Habenseite eine Ertragsbuchung gegenübergestellt wird. Analog dazu wird den offenen Ausgaben auf der Sollseite eine Aufwandsbuchung zugewiesen. Man kann also feststellen, daß den Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen als Gegenbuchungen Aufwand und Ertrag ge-

---

[33] Kosiol Erich: a. a. O. S. 59/60.

genüberstehen. Durch dieses «Prinzip der Gegenbuchungen wird formal die Offenheit der bisherigen einseitigen Buchungen beseitigt, aus der systematischen einfachen Buchhaltung entsteht die doppelte Buchführung»[34].

6. Bestandes- und Erfolgskonten — die beiden Kontenarten der doppelten Buchführung

Die einfache Buchführung kommt mit einer Kontenart aus, nämlich den Finanz- oder Zahlungskonten. Sie dienen zur Verrechnung der Einnahmen und Ausgaben. Das System der Gegenbuchungen führt zu einer weiteren Kontenart, um die Aufwendungen und Erträge zu erfassen. Dies sind die sogenannten Abgrenzungskonten. Die Finanzkonten werden auch «Bestandeskonten oder Bilanzkonten» genannt, weil sie die Bestände für die Bilanz liefern. Die Erzeugungskonten, welche grundsätzlich als gesonderte Aufwands- und Ertragskonten geführt werden, heißen auch «Erfolgskonten». Wenn man die Erfolgskonten abschließt, erhält man die sogenannte Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung.) Der Gewinn wird nunmehr doppelt ermittelt, und zwar in «zwangsweiser, parallel laufender Verkoppelung mit notwendig gleichem Ergebnis, das nach dem Prinzip der Gegenbuchung in beiden Abschlüssen auf verschiedenen Kontenseiten erscheint»[35]. Es handelt sich somit bei der doppelten Buchführung um eine kombinierte Bestandes- und Erfolgsrechnung. Der Erfolg aus der Bestandesrechnung wird gebildet aus der Differenz sämtlicher Anfangs- und Schlußbestände. Die Erfolsrechnung zeigt den Erfolg aus der Differenz aller Wertzunahmen und Wertabnahmen, eben aus der Bewegungsrechnung.

Die pagatorische Theorie anerkennt somit die Tatsache der doppelten Gewinnermittlung, welche sich aus dem Mechanismus der Doppik ergibt. Kosiol geht aber noch weiter und zieht den Schluß, «daß ein volles Verständnis der buchhalterischen Erfolgsrechnung erst durch die pagatorische Betrachtungsweise ermöglicht wird. Sie gibt den beiden Kontenseiten einen klaren

[34] Kosiol Erich: a. a. O. S. 59, 60, 61.
[35] Kosiol Erich: a. a. O. S. 61.

Inhalt! Soll = Einnahmen oder Ausgabenminderung bzw. Aufwand oder Ertragsminderung; Haben = Ausgaben oder Einnahmenminderung bzw. Ertrag oder Aufwandsminderung»[36].

7. *Die pagatorischen Grundlagen der Kameralrechnung*

Auf der pagatorischen Grundlage baut nicht nur die doppelte Buchführung, sondern auch die kameralistische Rechnung auf. Der Unterschied zwischen den beiden Rechnungssystemen liegt darin, daß bei der Kameralrechnung aus den Umsätzen derjenige Vermögensteil erfaßt wird, der die häufigsten Veränderungen aufweist, nämlich das Geld. Die übrigen Vermögensänderungen werden dann als Veränderungen des Vermögensbestandteiles «Geld» betrachtet. Somit werden alle kameralistischen Konten zu Finanzkonten. Wir haben es hier demzufolge mit der Geldrechnungsmethode zu tun. Wenn auch die Vermögensveränderungen nur in einer einzigen Gesamtrechnung dargestellt werden, kann man sich doch Einblick in die einzelnen Vermögensveränderungen verschaffen, indem man die Gesamtrechnung nach bestimmten Merkmalen in Rubriken gliedert[37]. Wir stoßen auf den gleichen Vorgang wie bei der einfachen kaufmännischen Buchführung.

Damit sich aus der Kameralrechnung der Gewinn ermitteln läßt, muß jedoch die einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung (Istrechnung) erweitert werden. Es ist erforderlich, ein Anweisungssoll einzubauen. «Dieses kameralistische Rechnungssoll» umschließt gleicherweise die Leistungen und die daraus entspringenden Zahlungen[38].»

---

[36] Kosiol Erich: Bilanzreform . . . S. 65/66.
[37] Scheerer Fritz: Kontentheorie der doppelten Buchhaltung.
[38] Walb Ernst: «Geldhaftes und güterhaftes Wirtschaftsdenken» in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 35. Jg., 1941, S. 307.

8. Betrachtung der dargelegten Theorie
— Zur Grundkonzeption der pagatorischen Buchführungstheorie —

Befassen wir uns zuerst mit der volkswirtschaftlichen Konzeption vom Güter- und Zahlungsstrom. Erzeugung und Verteilung ist in der Volkswirtschaft ein simultaner Vorgang. «Die Verteilung erfolgt bei der verkehrswirtschaftlichen Struktur der Volkswirtschaft durch den durch Geld vermittelten Tauschprozeß, also durch Verkauf und Kauf, Verkauf von Produktionsmitteln und Kauf von Produkten.» (Amonn A., Leitfaden zum Studium der Nationalökonomie, 1945, S. 56). Die Elemente im volkswirtschaftlichen Produktionsprozeß sind die Unternehmungen. Wie in der Volkswirtschaft wickelt sich das Leben in der Unternehmung in Form eines immanenten Prozesses von Kaufen und Verkaufen ab, sodaß man es letzten Endes immer mit Einnahmen und Ausgaben zu tun hat. Man ist daher versucht, Einnahmen und Ausgaben als Zahlungsreihen zu betrachten. Einnahmen und Ausgaben sind aber nur die Endresultate des Lebensprozesses der Unternehmung. Zwischen ihnen liegt die Leistung der Unternehmung. So schiebt sich insbesonders in der industriellen Unternehmung ein langfristiger Prozeß — derjenige der Leistungserstellung bzw. Erzeugung — zwischen Ausgaben und Einnahmen.

Die Konten, welche die Wertbewegungen des Erzeugungsprozesses festhalten, bilden die Leistungsseite.

Die Leistungsseite ist gleichsam intravertiert. Bei der Zahlungsseite dagegen ist der Blick nach außen gerichtet. Sie reflektiert den Standpunkt der Unternehmung finanzmäßig, während die Leistungsseite den Schwerpunkt eher ins Technische verlagert. Alle Wertbewegungen der Zahlungsseite, die, wie wir gesehen haben, aus der Substanzbewegung resultieren, * werden in der Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung erfaßt.

Wenn wir nun den Begriff der Leistungsseite total erweitern und alle Güterbewegungen im kaufmännischen Sinne einbeziehen, also auch immaterielle Werte, wie Rechte etc., erhalten wir den gesamten Güter- und Wertekreislauf in der Unternehmung.

---

* Es gibt auch rein finanzmäßige Transaktionen, die ebenfalls in der Buchführung erscheinen.

Ein bedeutender Teil dieses Güterflusses wird auf den Ziffernkreislauf projiziert d. h. wird in den Aufschreibungen der Buchführung, der Betriebsabrechnung und in der Statistik festgehalten.

Kehren wir wieder zurück zur Leistungsseite im engeren Sinne. In ihr spielen sich die Wertbewegungen der Leistungserstellung ab. Dem Leistungssektor wird die Zahlungsreihe gegenübergestellt. Diese umfaßt überhaupt alle Wertbewegungen. Aus der Verschiedenheit der beiden Bereiche ergibt sich die Notwendigkeit, den Ziffernkreislauf getrennt zu erfassen. Die Ziffern der Zahlungsseite werden von der Buchführung aufgenommen, während wir diejenigen der Leistungsseite der Betriebsabrechnung zuweisen. Beide Rechnungen zusammen geben das Spiegelbild des Güterkreislaufes im weiteren Sinn; der vorhandene Bestand aus den Anschaffungen und der Erzeugung, aus den Geld-, Forderungs- und Schuldverhältnissen kommt in der Bilanz zahlenmäßig zum Ausdruck.

Verbrauch und Erträge der letzten Periode werden von der Verbrauchs- und Leistungsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) erfaßt[39].

Die pagatorische Buchführungstheorie betrachtet, wie wir nun gesehen haben, den entgegengesetzt parallel laufenden Strom der Leistung und den Zahlungsstrom als Grundlage des doppischen Systems. Es sei hier aber darauf hingewiesen, daß es nicht möglich ist, auf Grund dieser Betrachtungsweise alle praktischen Fragen zu lösen. Ohne Fiktion gelingt es nicht, sämtliche Buchungsfälle zu klassieren.

a) Die nominelle Kapitalerhaltung

An dieser Stelle sei kurz auf die nominelle und auf die reale Kapitalerhaltung eingegangen. Wenn wir im Zusammenhang mit der pagatorischen Rechnung von der nominellen Kapitalerhaltung sprachen, dachten wir dabei stets in erster Linie an den bilanzmäßigen Kapitalbegriff. Kapital in diesem Sinne ist die Differenz zwischen Aktiven und Schulden der Unternehmung. Das bilanzmäßige Kapital ist identisch mit dem Inhaberkapital. Be-

[39] Mellerowicz Konrad: Kosten und Kostenrechnung II. Bd. S. 11.

triebswirtschaftlich verstehen wir unter Inhaberkapital (Eigenkapital) die rechtlichen Ansprüche des Inhabers bzw. Kapitalgebers an das Vermögen und den Ertrag der Unternehmung. Im Gegensatz dazu steht das Schuldkapital, welches die rechtlichen Ansprüche Dritter an das Vermögen und den entsprechenden Ertrag der Unternehmung umschließt. Das Schuldkapital, das vom Standpunkt der Unternehmung aus betrachtet aus Schulden besteht, ist in einem gegebenen Zeitpunkt eine feste Größe. Es wird in seiner Höhe direkt bestimmt. Die Höhe des Inhaberkapitals dagegen ist nicht eindeutig festgelegt, weil sie sich aus der Differenz zwischen dem willkürlich bewerteten Vermögen und dem Schuldkapital ergibt. Die Höhe des Vermögens variiert je nach der Bewertung der Vermögensgegenstände. Aus diesem Grunde schwankt auch die Höhe des Inhaberkapitals entsprechend der Bewertung des Vermögens.

Unter Vermögen verstehen wir mit Walther ganz allgemein «den Wert aller sachlichen Mittel und Geldmittel, die der Unternehmung zur Leistungserstellung zur Verfügung stehen»[40]. Nominalvermögen ist somit der in Geldeinheiten gemessene und ausgedrückte Wert des Vermögens. Mit Inhaberkapital bezeichnen wir den rechtlichen Anspruch des Unternehmers oder Inhabers auf einen in Geldwert bemessenen und ausgedrückten Teil des Vermögens. Das Prinzip der Erhaltung des Nominalvermögens verlangt somit, daß die Unternehmung zumindest auf lange Sicht nicht mit Verlust arbeitet und daß der in Geld ausgedrückte Wert der bisherigen Vermögensgegenstände erhalten bleibt. Die Betonung der Erhaltung des Nominalvermögens erfolgt deshalb, weil die Unternehmung nicht darauf bedacht sein darf, die einzelnen Gegenstände des Vermögens zu konservieren. Aus existenziellen Gründen ist die Unternehmung ja darauf angewiesen, unerläßliche und brauchbare technische Neuerungen zu übernehmen und aus irgend einem Grund auszuscheidende Einrichtungen fortwährend zu erneuern. Erhaltung des Vermögens, heißt Erhaltung des Nominalwertes desselben. Daraus resultiert die theoretisch einfache Aufgabe, den in Geld bemessenen Wert der abfließenden Vermögensteile stets wieder durch den entsprechen-

[40] Walther A.: a. a. O. S. 6.

den Geldbedarf zu ersetzen. Eine Erzielung von Geldüberschuß, also von Nominalgewinn besitzt keine Aussagekraft bezüglich der Erhaltung der Unternehmung. Augenfällig wird diese Tatsache beispielsweise bei Geldentwertung.

Bei Geldentwertung unter gleichzeitiger Erhaltung des Nominalvermögens muß zwangsläufig das absolut bewertete Vermögen geringer und die Verfügung der Unternehmung über die materielle Leistungserstellung beschränkter sein als zuvor.

Das Prinzip der Erhaltung des Nominalvermögens bzw. -Kapitals ist nur sinnvoll, wenn die Relation des Geldwertes zum absoluten Wert gleichbleibt.

Der Grundsatz der Erhaltung des Nominalwertes sollte wenigstens in der Kalkulation durch Berücksichtigung der Geldwertänderungen ergänzt werden.

Soweit Kosiol in der pagatorischen Theorie von Nominalkapital und dessen Erhaltung spricht, so meint er offenbar dasselbe, was wir eben anführten.

Als Ziel der kalkulatorischen Rechnung bezeichnet Kosiol die Erhaltung des realen Kapitals. Diese Auffassung können wir nicht vorbehaltlos teilen. In normalen Zeiten bildet der Geldwert den Maßstab der Werterhaltung des Unternehmungs- und des Betriebsvermögens. Wenn auch das Betriebsvermögen einem andern Bewertungsverfahren unterliegt, so wird es doch am Geldwert gemessen und in Geld ausgedrückt. Analog zur Geschäftsbuchführung, wo besonders bei internationalen Transaktionen Kursschwankungen mit einem Buchkurs kompensiert werden, lassen sich hier Geldwertschwankungen rechnerisch mittels einer Indexberechnung ausschalten.

b) Der Unterschied zwischen der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung

Jede Tätigkeit der Unternehmung im weitesten Sinn läßt sich letztlich immer auf Kaufen und Verkaufen zurückführen. Die Fabrikationsunternehmung beispielsweise beschafft sich die notwendigen Rohstoffe und verkauft sie am Ende des Erzeugungsvorganges als Fertigfabrikate. Der Handel seinerseits übernimmt die Vermittlung und den Austausch sowohl von Roh-

als auch von Fertigerzeugnissen. Das Austauschmedium ist das Geld und die Rechenschaftsablegung erfolgt in der Buchführung im weiteren Sinn. Der Blick auf den einfachen theoretischen Sachverhalt wird aber getrübt durch die internen Leistungen und Bewertungsprobleme in den einzelnen Phasen der Leistungserstellung. Trotz den nun wohl bekannten Diametralbewegungen von Substanz und Geld wäre es theoretisch beispielsweise auch im Industriebetrieb möglich, mit einer Rechnung für die Zahlungs- und Leistungsseite auszukommen. Voraussetzung zu dieser Einheitsrechnung wäre allerdings, «daß der Vermögensabgang in der Geschäftsbuchführung so bewertet würde, wie es für die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit nötig ist. Man dürfte dann keine stillen Reserven schaffen und sich nicht mit allen Mitteln gegen außen tarnen»[41].

Die pagatorische Nominalrechnung von Kosiol entspricht im großen und ganzen der Geschäftsbuchführung, also der Rechnung der Unternehmung und die substantielle gütermäßige Realrechnung deckt sich mit der Betriebsabrechnung in unserem Sinn. Hinsichtlich der Güter- und Substanzrechnung weichen wir mit unserer Ansicht von derjenigen Kosiols ab. Im Gegensatz zu Kosiols Auffassung ist für uns die Betriebsrechnung ebenfalls eine reine Geldrechnung. «Nimmt man aus der modernen Verkehrswirtschaft das Geld, so bleibt nichts übrig. Lüftet man den über der Wirtschaft liegenden Geldschleier, so guckt man ins Leere. Eine Abstraktion vom Geld ist in der Verkehrswirtschaft nicht einmal im theoretischen Schema möglich[42].» Durch dieses Axiom dürfte unsere Abweichung von Kosiol in diesem Zusammenhang hinreichend begründet sein.

Der Unterschied zwischen Geschäftsbuchführung und Betriebsabrechnung besteht nicht zwischen nominell und substantiell, sondern darin, «daß die Betriebsabrechnung nur den Vermögensabgang berücksichtigt, der infolge der Leistungserstellung entsteht und nur den Vermögenszugang, der auf die Leistungserstellung zurückzuführen ist»[43].

---

[41] Walther A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich 1947, S. 347.

[42] Linhard: in: Aktuelle Betriebswirtschaft; Festschrift zum 60. Geburtstag von K. Mellerowicz, Berlin 1952, S. 125.

[43] Walther A.: Einführung in die Wirtschaftslehre, S. 361.

Die Geschäftsbuchführung erfaßt auch den neutralen Aufwand und den neutralen Ertrag. Sie enthält aber nur Aufwand und keine Kosten. Hier folgen wir Walther, der festlegt, «daß Kosten in einem Kontenplan, der die Geschäftsbuchführung regelt, ein Fremdkörper sind[43].»

Die Umwandlung von Betriebsaufwand in Kosten findet außerhalb der Buchführung auf dem Betriebsabrechnungsbogen statt (wobei die Ueberführbarkeit maßgebend für den Kostencharakter ist). Die nach außen gerichtete Buchführung braucht aber diese interne Bewertung des Aufwandes nicht zu zeigen[44].

Die substantielle Erfolgsermittlung ist kaum das Hauptziel der Betriebsabrechnung, da die Ermittlung des Betriebsergebnisses schon aus strukturellen Gründen nicht ihre Aufgabe sein kann. Ihre Zweckbestimmung liegt in erster Linie in der Vorbereitung der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, ohne aber selbst diese Kontrolle zu sein. Aus dem vorstehenden wird begreiflich, daß wir mit Kosiol einig gehen, wenn er betont, daß die kalkulatorische Rechnung nicht selbständig ist, sondern von der pagatorischen Rechnung abgeleitet wird und einen besondern Bereich in ihr darstellt. Zur Erhärtung dieser Auffassung Kosiols greifen wir auf Walther zurück, der die klare Trennung von Betrieb und Unternehmung schon lange konsequent durchgeführt hat. Unter Betrieb, den er als «Unterbegriff der Unternehmung» auffaßt, versteht er «die unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit zu betrachtende Leistungserstellung der Unternehmung»[45].

Unter Unternehmung versteht er «eine dauernde, wirtschaftliche Leistungen für Dritte erstellende, über Vermögen verfügende, einheitlich geleitete selbständige Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft»[46].

Weil, wie wir sehen, «Betrieb» nicht etwas Selbständiges ist, kann logischerweise auch die Betriebsabrechnung nicht selbständig sein, sondern muß mit der Geschäftsbuchführung im engsten Zusammenhang stehen.

Wir können also festhalten, daß die pagatorische Rechnung

---

[44] Walther A.: a. a. O. S. 362.
[45] Walther A.: a. a. O. S. 12.
[46] Walther A.: a. a. O. S. 347.

grosso modo der Geschäftsbuchführung entspricht, während Kosiols kalkulatorische Rechnung sich mit unserer Betriebsabrechnung deckt. Somit fordert auch Kosiol eine Aufteilung des Rechnungswesens gemäß der Unterscheidung von «Unternehmung» und «Betrieb».

Zusammenfassend stellt sich als Aufgabe des Rechnungswesens, die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und die Rentabilität der Unternehmung auszuweisen.

c) Die Totalrechnung

Eine Abrechnung, die sich über die gesamte Lebensdauer der Unternehmung hinzieht, ist nach Kosiol eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Dieser Auffassung können wir uns grundsätzlich anschließen. Bei der Auflösung der Unternehmung, wenn alle Vermögensbestände wieder in Geldform erscheinen, ergibt sich der effektive Gewinn bzw. Verlust aus der Differenz zwischen G_1 und G. Solange die Unternehmung existiert, kann der tatsächlich erzielte Gewinn nicht errechnet werden. Der in einer Periode ermittelte Gewinn kann jederzeit durch einen Verlust wieder aufgewogen werden. Aus diesem Umstand resultiert ja auch die Forderung auf Reservebildung.

Da man in der Praxis darauf angewiesen ist, das Ergebnis kürzerer Perioden festzustellen, ist man gezwungen, den in der Periode erzielten Erfolg (Gewinn bzw. Verlust) zu ermitteln. Man hat dann eine fingierte Totalliquidation vorzunehmen. Die Bewertung erfolgt dann allerdings nicht gleich wie bei der wirklichen Liquidation, sondern im Hinblick auf die Fortdauer der Unternehmung.

Wir sind auch damit einverstanden, daß die Periodenabgrenzung das Hauptproblem der Buchführung bildet. Infolge der schwebenden Geschäfte, deren Zahl naturgemäß in der Industrie viel bedeutender ist als im Handel, bietet sie Schwierigkeiten.

Die schwebenden Geschäfte kümmern sich nicht um die rechnerische Periodenabgrenzung, sondern durchbrechen oder überschneiden diese. Kosiol geht bei der Erklärung von der Totalrechnung aus und er faßt die Buchführung als eine Kassa- oder Geldrechnung auf. Mit der Kassarechnung im Hinblick auf die ge-

samte Lebensdauer der Unternehmung dürfen wir uns einverstanden erklären. Für die Periodenrechnung dagegen erscheint uns eine derart weite Fassung des Einnahmen- und Ausgabenbegriffs problematisch. Dies deshalb, weil z. B. Zu- und Abgänge von eigenen Leistungen kaum als Einnahmen bzw. Ausgaben ausgelegt werden können. (Vgl. Scheerer S. 163.)

Durch das pagatorische Prinzip werden die Buchungsvorgänge nach ihrer Auswirkung auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung gesondert. Da gleicherweise wie in der Kameralrechnung alles Einnahmen und Ausgaben sind, ist auch der Ertrag grundsätzlich als Einnahmen und der Aufwand als Ausgaben zu betrachten.

d) Hilfsmittel für die Periodenabgrenzung

1. Erste Begriffserweiterung

Als Kernproblem der buchhalterischen Erfolgsrechnung haben wir die Periodenabgrenzung kennen gelernt. «Einnahmen und Ausgaben müssen so auf die Jahre verteilt werden, daß sich durch ihre Zusammenstellung als Differenz der Jahreserfolg ergibt[46a].» Um «Ueberschneidungen in den Zeiträumen» und ganz allgemein vom Standpunkt der Buchführung aus unzeitgemäße Geschäftsvorfälle zu kompensieren und zugehörigkeitsgemäß zu lokalisieren, m. a. W. die Abgrenzungsaufgaben zu lösen, hilft sich die Buchführung mit rechnungskonstruktiven Maßnahmen.»* Zur theoretischen Begründung und Einklassierung dieser Maßnahmen gehören beispielsweise Begriffserweiterungen, wie wir sie hier erläutern.

Die erste Begriffserweiterung besteht darin, den Einnahmen- und Ausgabenbegriff auszuweiten. Die Bareinnahmen und Barausgaben werden ergänzt durch Einbeziehung der Kreditvorgänge. So betrachtet man Forderungen als zukünftige Bareinnahmen oder Krediteinnahmen. Schulden werden als künftige Ausgaben oder Kreditausgaben aufgefaßt. Konsequenter-

---

[46a] Kosiol Erich: a. a. O. S. 45.

* Es ist zu unterscheiden zwischen der Buchhaltungstechnik und der entsprechenden Theorie.

weise werden auch die Tilgungsvorgänge von Forderungen und Schulden als «Gegenstück zu ihrer Entstehung» verstanden.

Schulden = zukünftige Barausgaben oder Kreditausgaben.

Forderungen = zukünftige Bareinnahmen oder Krediteinnahmen.

Tilgungsausgabe = eine Forderung der Unternehmung wird zurückbezahlt.

Tilgungseinnahme = Unternehmung bezahlt eine Schuld. Durch diese Begriffserweiterung werden zwei Wirkungen erzielt.

«Erste Wirkung: reine Zahlungsvorgänge werden ausgeglichen (neutralisiert) und bleiben erfolgsunwirksam.» (Wechselbezügliche Einnahmen und Ausgaben.)

Zweite Wirkung: die erfolgswirksamen Kreditausgaben und Krediteinnahmen gestalten den «entsprechenden Aufwand und Ertrag sofort zahlungswirksam.» Dies erlaubt eine zeitraumgemäße «Erfassung von Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen unabhängig von den baren Geldbewegungen».

«Eine auf Kredit (Aufwandausgabe) empfangene Leistung wird, mangels anderer buchhalterischer Vorkehrungen, damit zugleich Aufwand.» Anderseits «wird Ertrag aus Güterabsatz als solcher periodisch erfaßt, sobald die Forderung (Ertragseinnahme) daraus entstanden ist.

Dies ist eine Ansicht, welche sich aus der dynamischen Bilanzauffassung ergibt.

Die Dynamiker, welche die pagatorische Anschauung vertreten, fassen die Grundlagen der Doppik als Leistungsstrom auf, dem ein Zahlungsstrom entgegenfließt. In diesem Schema können jedoch ohne Fiktion nicht alle Vorgänge untergebracht werden. So ist es z. B. eine Fiktion, wenn die Entstehung einer Geldforderung als Empfang einer Zahlung aufgefaßt wird oder umgekehrt, die Entstehung einer Schuld als Hingabe einer Zahlung.

Es handelt sich in beiden Fällen um einseitige Leistungen, denen nur Verpflichtungen zu Gegenleistungen in der Zukunft, aber noch keine heute auftretenden Leistungen gegenüberstehen.

Zahlungen erfolgen erst bei der Tilgung der Forderungen und nicht schon bei deren Entstehung[47].»

---

[47] Scheerer Fritz: Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Diss. Zürich 1950, S. 124.

Nach der Auffassung der Pagatoriker resultiert aus einem Wareneinkauf kein bestimmter Eingang von Warenwerten, sondern es wird lediglich ein Aufwand in der Höhe des Warenwertes stipuliert und verbucht. Die Güter- und Dienstleistungen müßten demnach schon bei ihrer Beschaffung als verbraucht verstanden werden. Dies steht jedoch im Gegensatz zur Wirklichkeit; Ausgabenwerte sind zumindest bei Leistungen, nicht unmittelbar verbraucht. Diese Feststellung wird schon durch die Tatsache erhärtet, daß die Bilanz Bestände aufweist, welche durch Inventur ermittelt worden sind. Die Pagatoriker sprechen allerdings auch hier nicht von Beständen, sondern von rück- und nachverrechneten Einnahmen und Ausgaben. Doch haben wir es auch hier mit nichts anderem zu tun, als mit durch Inventur ermittelten Beständen.

Die Pagatoriker gehen von der Totalrechnung aus und fassen die Buchführung als eine erweiterte Kassa- bzw. Geldrechnung auf. Die Rechnung, welche sich über die Gesamtdauer der Unternehmung erstreckt, ist ja eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Eine derart weite Fassung des Einnahmen- und Ausgabenbegriffes, insbesondere bei der Periodenrechnung erscheint uns problematisch, und zwar schon deshalb, weil, wie wir schon früher bemerkten, Zu- und Abgänge von eigenen Leistungen kaum als Einnahmen bzw. Ausgaben ausgelegt werden können.

Die Kosiolsche Auffassung ist nur verständlich, wenn man die Inspirierung durch die dynamische Bilanzauffassung berücksichtigt. «Man kann in der Bilanz nur dann statt von Vermögen und Schulden von Einnahmen und Ausgaben sprechen, wenn man die Bestände im Hinblick auf die Zukunft deutet. In diesem Falle hat man es dann mit Einnahmen und Ausgaben zu tun, die noch für die Zukunft nachwirken, d. h. Vermögen und Kapital können als Erwartungen künftiger Ein- und Ausgänge betrachtet werden[48].»

2. Zweite Begriffserweiterung

Mit der ersten Begriffserweiterung, welche bekanntlich dadurch erfolgte, daß die Bareinnahmen und Barausgaben durch

[48] Scheerer Fritz: Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, S. 163.

Einbeziehung der Kreditvorgänge ergänzt wurden, kommt die Erfolgsrechnung allein nicht aus. Dies wird uns ohne weiteres verständlich, wenn wir bedenken, «daß die Grenze durch eine rechtliche Kategorie gezogen wird.» Forderungen und Schulden beruhen auf Rechtsgeschäften und sind klagbar. Durch diese «Anlehnung wird die Sicherheit und Zuverlässigkeit der buchhalterischen Aufschreibungen» verbürgt. «Aber es wäre Zufall, wenn sie sich mit den betriebswirtschaftlichen Anforderungen der Erfolgsrechnung ganz deckten.»

Die zweite Begriffserweiterung muß vorgenommen werden, um sonst nicht berücksichtigte Aufwendungen und Erträge in den Rechnungsabschnitt einzubeziehen.

Es handelt sich hier um fiktive oder uneigentliche Einnahmen und Ausgaben. Es sind dies nur «einseitige» Zahlungsvorgänge, die zur Zeit des Abschlusses eingefügt werden und meist besonderer Ueberlegung bedürfen. «Den uneigentlichen Einnahmen und Ausgaben stehen dann Bar- und Krediteinnahmen und -Ausgaben als tatsächliche oder eigentliche Einnahmen und Ausgaben gegenüber[49].»

Echte Forderungen und Schulden im rechtlichen Sinn bestehen nicht bzw. noch nicht (wir befinden uns hier im Gebiet der transitorischen Posten). «Die rechnerischen Vorgriffe wachsen vielmehr erst in eigentliche Kreditzulagen und lösen dann später Barzahlungen aus.» «Erträge oder Aufwendungen, die schon entstanden sind, ohne daß die entsprechenden Barbewegungen erfolgt sind, werden durch uneigentliche Einnahmen resp. Ausgaben periodisch richtig erfaßt. (Z. B. bei Mieten, Provisionen etc.). In diesen Fällen haben wir es mit sog. «antizipativen Ertragseinnahmen und Ertragsausgaben» zu tun, die aktienrechtlich unter die aktiven und passiven Posten der Rechnungsabgrenzung fallen.» Zu den uneigentlichen Aufwandsausgaben zählen auch die Rückstellungen. (Aufwand jetzt — Zahlung später.)

Bei Rückstellungen für Debitoren, Garantieverpflichtungen und drgl. wird die rein antizipative Rechnung augenfällig. Rechtliche Rückstellungen unterscheiden sich von den sogenannten

---

[49] Vgl. Kosiol Erich: S. 47.

antizipativen Abgrenzungsposten der Passivseite dadurch, daß es sich um antizipative Ausgaben handelt, deren Höhe nur schätzungsweise ermittelt werden kann[50].

Die zweite Begriffserweiterung dient hauptsächlich dazu, die nicht zu erfassenden resp. klassifizierenden transitorischen Posten in das pagatorische Rechnungssystem einzufügen.

Die Schwierigkeit ist bei jedem Periodenabschluß die gleiche. Sie resultiert daraus, daß die pagatorische Lehre alles nur als Ausgaben und Einnahmen betrachtet. Je kürzer die Rechnungsabschnitte, desto mehr überschneiden sich Einnahmen, Erträge, Ausgaben, Aufwand und Kosten.

Der von der pagatorischen Lehre aufgezeigte Weg zur Einbeziehung der transitorischen Posten scheint uns im wesentlichen begehbar. Wir finden indessen diese Lösung ordentlich kompliziert. Die Gefahr von Fehlinterpretationen scheint uns daher nicht ausgeschlossen.

e) Zuweisung der pagatorischen Theorie

Zur Erklärung des Wesens und des Mechanismus der Doppik sind eine stattliche Anzahl Buchführungstheorien entstanden. Sie stellen sich u. a. auch die Aufgabe, allgemeingültige Buchungsregeln abzuleiten. Richtige und falsche Theorien dürften hier kaum zu unterscheiden sein, höchstens mehr oder weniger zweckmäßige. Das Kriterium der Zweckmäßigkeit besteht u. E. darin, daß eine Buchführungstheorie mit möglichst wenig gekünstelten Konstruktionen auskommt. Nach unserer Auffassung dürfte dies nur einer solchen Theorie möglich sein, welche vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt ausgeht. Nur wenn ihr Blick auf den Prozeß der Leistungserstellung gerichtet ist, wird sie nicht ausarten. Die betriebswirtschaftliche Ausrichtung breitet sich tatsächlich auch immer weiter aus. Denken wir nur an den starken Ausbau der Betriebsabrechnung und der Kalkulation.

Die Kosiolsche Theorie scheint uns am ähnlichsten zu sein mit der stato-dynamischen Vierkontenreihentheorie von Burri. Diese, im Grunde genommen eine Zweikontenreihentheorie, ver-

[50] Kosiol Erich: a. a. O. S. 48.

teilt die Erfolgskonten in Aufwand- und Ertragskonten. Somit weist sie vier Reihen auf, nämlich Aktiv-, Passiv-, Aufwand- und Ertragskonten. Man darf sagen, daß die Kosiolsche wie auch die Theorie von Burri den heutigen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Wichtig ist, daß beide nach dem Bruttoprinzip buchen und die Führung von gemischten Konten zu vermeiden bestrebt sind.

B. Die pagatorische Bilanz- und Werttheorie

1. Allgemeines

Die Bilanztheorie hat die Aufgabe, Wesen und Zweck der Bilanz zu erklären. Das Grundproblem der Bilanzlehre ist dasjenige der Bewertung. Es handelt sich folglich nicht um eine Anleitung, wie eine Bilanz technisch aufzumachen ist, obwohl sich aus der Lösung der theoretischen Probleme zwangsläufig Richtlinien für die technische Ausgestaltung ergeben. Da man sich in der Bilanzlehre vorwiegend mit Bewertungsfragen beschäftigt, erübrigt es sich, Bilanz- und Werttheorien auseinanderzuhalten.

Es ist leicht ersichtlich, daß in der Wertlehre die wirtschaftliche Konzeption eines Autors am deutlichsten zutage tritt. Kosiol, der seine pagatorische Anschauung zum großen Teil aus den Theorien von Walb und Schmalenbach ableitet, läßt sich ohne Schwierigkeiten zu den Vertretern der dynamischen Bilanz zählen. In einem recht beachtenswerten Aufsatz analysiert und vergleicht Kosiol die Bilanzauffassungen von Walb und Schmalenbach und baut sie in sein Lehrgebäude ein. In späteren Publikationen, die in «Bilanzreform und Einheitsbilanz» zusammengefaßt sind, veröffentlicht Kosiol bilanztheoretische Forschungsergebnisse, mit welchen er zu dem in Deutschland erneut auftretenden Thema der Einheitsbilanz Stellung bezieht. Dieser Einheitsbilanz lag der Gedanke der Preisbilanz zu Grunde d. h. sie war als organische Tageswertbilanz gedacht. Nachstehend sei ihr noch einige Beachtung geschenkt.

2. *Preisbilanz und Handelsbilanz*

a) Preisbilanz

Die Idee der Preisbilanz hat ihren Ursprung in der deutschen Planwirtschaft. In der Einheitsbilanz sollen nämlich sämtliche Posten mit den Beträgen eingesetzt werden, mit denen sie in der staatlich vorgeschriebenen Kalkulation zu verrechnen sind. Der Gesamtgewinn ist dann identisch mit der Summe der zulässigen kalkulatorischen Gewinne. Demzufolge würde in der Bilanz der gütermäßige Gewinnbegriff eingeführt. Dieses Verfahren steht somit ganz im Gegensatz zur pagatorischen Anschauung, welche auf dem Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung und der geldmäßigen Erfolgsrechnung beruht. Kosiol wirft dann auch den Vertretern der Einheitsbilanz vor, daß dieselbe über Rationalisierung und Vereinheitlichung weit hinausgehe; sie stelle geradezu eine Revolutionierung des Rechnungswesens dar. Die Tageswertbilanz als Abschluß der Buchführung lehnt Kosiol strikte ab, weil sie mit der nominellen Kapitalerhaltung unvereinbar ist. Wir haben mehrmals darauf hingewiesen, daß der pagatorische Gewinnbegriff auf dem Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung basiert. Dieses Prinzip wird in der Anschaffungswertbilanz am vollkommensten verwirklicht, weil dort der «realisiert pagatorische Gewinn ermittelt wird». «Realisiert bedeutet hier, daß in diesem Gewinn lediglich der in Zahlungsvorgängen verwirklichte Vermögenszu- bzw. Vermögensabgang enthalten ist. Das Realisationsprinzip wird aufgehoben, wenn, wie das in der Tageswertbilanz geschieht, unecht pagatorische Werte bilanziert werden. Die Bilanz, die dynamisch sein soll, würde durch dieses Verfahren durch statische Gesichtspunkte verzerrt[51].»

b) Die Handelsbilanz

Gemäß der pagatorischen Lehrmeinung sind beide Erfolgsrechnungen, die geld- und die gütermäßige notwendig. Die Ermittlung des gütermäßigen Gewinnes ist die Aufgabe einer kurzfristigen Periodenrechnung im Rahmen der Betriebsabrechnung.

---

[51] Kosiol Erich: a. a. O. S. 121.

In dieser kalkulatorischen Rechnung, auf die wir im nächsten Abschnitt eintreten, ist eine Bewertung zum Tageswert angebracht; in der Bilanz hingegen soll das Anschaffungswertprinzip grundsätzlich erhalten bleiben. Wie schon früher betont, bekämpft Kosiol nicht den gütermäßigen Gewinnbegriff, sondern lediglich die Vermischung der geldmäßigen und der gütermäßigen Rechnung. Da die Betriebsabrechnung Mode geworden ist und infolgedessen stark ausgebaut wurde, ist es verständlich, daß die Bilanz an Interesse eingebüßt hat. Die Handelsbilanz stellt jedoch immer noch den ältesten und bewährtesten Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens dar. Kosiol ist der Ansicht, «daß sie als regelmäßiger Zwischenabschluß einer langfristig ausgerichteten Ueberblicksrechnung durch kein anderes Instrument der quantitativen Wirtschaftsüberwachung ersetzt werden kann. Die wirtschaftlich orientierte Handelsbilanz muß deshalb als rechnerisches Hilfsmittel der Unternehmungsführung unbedingt bestehen bleiben.»

Gegen die drohende zu weit gehende gesetzliche Regelung des Bilanzrechts macht Kosiol geltend, daß die Handelsbilanz dem Verantwortungsbereich des Unternehmens nicht entzogen werden sollte. Der Unternehmer müßte letzten Endes über den Inhalt der Bilanz und über die Bewertung entscheiden können. Das Recht der selbständigen Bilanzaufstellung leitet Kosiol aus der Verantwortung des Unternehmers ab. Die Verantwortlichkeit des Unternehmers umschließt die Pflicht, mittels eines exakten konzentrierten Berichts über das Unternehmungsergebnis Rechenschaft abzulegen. Die traditionelle Form dieses Rechenschaftsberichtes ist die Bilanz.

3. Die dynamische Bilanztheorie

Wir haben schon darauf hingewiesen, daß Kosiol auf dem Boden der dynamischen Bilanzlehre steht. In der dynamischen Theorie steht die Gewinnermittlung im Vordergrund. Die Verfechter dieser Lehre legen zwar auch Wert auf die Vermögensrechnung, aber sie messen der Erfolgsrechnung eine viel größere Bedeutung bei. Sie vertreten die Ansicht, daß eine genau abge-

grenzte Gewinnermittlung das entscheidende Merkmal der Bilanzierung bildet. Die dynamische Bilanz ist entsprechend ihrer Struktur auf die nominale Kapitalerhaltung ausgerichtet.

Jede echte Vermehrung des Inhaberkapitals wird deshalb als Gewinn betrachtet. Der Gewinn wird zweifach ausgewiesen, einmal als Abschluß der Leistungsseite und ferner als Abschluß der Zahlungsseite. Wir erinnern uns aus Abschnitt II 2a, daß der Erfolg auf der Leistungsseite ermittelt wird, weil die erfolgswirksamen tauschwirtschaftlichen Leistungen in Geldwert ihren Niederschlag finden. Der Erfolg wird durch Subtraktion der Aufwendungen von den Erträgen errechnet. Die Saldi der Leistungskonten werden vom Gewinn- und Verlustkonto aufgenommen. Das zweite Mal ergibt sich der Gewinn auf der Zahlungsseite im Sinne von Walb. Auf der Zahlungsseite, in welcher sämtliche Zahlungen aufgezeichnet sind, resultiert der Gewinn aus der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben. Die Saldi der Zahlungskonten gelangen in das Bilanzkonto als Abschlußkonto[52]. Es wird ihm also zugewiesen, was bereits Aufwand und Ertrag ist, und zwar auch dann, wenn es erst später Einnahmen und Ausgaben sein wird.

Somit kann die Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinnrechnung angesehen werden.

Die Bilanz nimmt die schwebenden Posten auf, also alles was beim Abschluß erst Einnahme bzw. Ausgabe ist. Ferner werden auch jene Posten der Bilanz zugewiesen, welche zwar Aufwand und Ertrag sind, aber noch nicht Einnahmen und Ausgaben. Diese letzteren treten in der Bilanz wie auch in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung. Die beiden Abschlußrechnungen werden gespiesen vom Zahlenstrom, der durch die beiden Kontenarten, Bestandes- und Erfolgskonten fließt. Die Bestandeskonten werden beim Abschluß in die Bilanz und die Erfolgskonten in die Gewinn- und Verlustrechnung übertragen. Der Saldo der gemischten Konten muß aufgeteilt werden. Alles was noch nicht Aufwand oder Ertrag darstellt, wird als Uebertragungsrest der Bilanz zugewiesen. Sie erscheint deshalb als eine Resterechnung. Der Gewinn wird zwangsläufig doppelt aus-

---

[52] Kosiol Erich: «Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre», Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb, Leipzig 1940, (S.103—137) S. 104.

gewiesen, nämlich in der Bilanz sowie auch in der Gewinn- und Verlustrechnung. Diese Folge ergibt sich aus dem System der doppischen Gegenbuchung.

4. Wertlehre, Anschaffungswert und Tageswert

Im folgenden geben wir eine konzentrierte Darstellung der pagatorischen Wertlehre.

In der Bilanztheorie lassen sich zur Hauptsache zwei Auffassungen unterscheiden, wobei die eine auf dem Anschaffungswertprinzip und die andere auf dem Tageswertprinzip beruht. Die Befürworter des Tageswertprinzips wollen den jeweiligen Marktwert eines Gutes berücksichtigt wissen. Wer dagegen vom Anschaffungswertprinzip ausgeht, der fordert die Bewertung zum Geldbetrag, der für die Beschaffung eines Gutes ausgelegt und von der Buchführung erfaßt wurde. Die Bewertung zum Anschaffungswert ist dem Grundsatz der Erhaltung des Nominalkapitals zugeordnet. Das Tageswertprinzip wird dagegen von jenen vertreten, die sich für die Erhaltung des Realkapitals einsetzen. Die Praxis behilft sich gewöhnlich dadurch, daß sie beide Prinzipien beobachtet. So wird denn der Aufwand in der Buchführung zum Anschaffungswert eingesetzt; die Kalkulation hingegen arbeitet mit Tagespreisen. Vor allem werden Materialkosten zu Wiederbeschaffungspreisen eingesetzt. Diese Methode hat sich besonders in Zeiten steigender Preise eingebürgert. In der Buchführung ist der Anschaffungswert schon deshalb beliebt, weil er der einzige Wert ist, den man sicher kennt. Die andern Werte stellen logischerweise mehr oder weniger Schätzungen dar. Derjenige Wert, der bezahlt und verbucht wird, ist eben ein tatsächlicher Wert, ob er nun unter gewissen Gesichtspunkten wahr oder falsch, zweckdienlich oder hinderlich sei.

Weil der Aufwand der Unternehmung am Tatsächlichen ausgerichtet ist, wird die Aufwandsrechnung durch den Anschaffungswert beherrscht. Dieser ist auf den Zeitpunkt des Zahlungsvorganges fixiert. Er ist somit ein historischer Wert und die an ihm orientierte Aufwandrechnung stellt eine Vergangenheitsrechnung dar.

a) Der Anschaffungswert ein — pagatorischer Wert —

Bei der Darstellung der pagatorischen Wertlehre gehen wir am besten vom Anschaffungswert aus. Auch Kosiol ist der Ansicht, daß beim Aufwand die Bewertung zum «Ausgabenwert» zwangsläufig gegeben ist. Der Anschaffungswert ist ein Ausgabenwert, weil ihm ein tatsächlich bezahlter Betrag zugrunde liegt. Der effektive «Zahlungsvorgang bestimmt den Wertinhalt des Anschaffungswertes». Es ist schon früher erwähnt worden, daß der Anschaffungswert seinem Wesen nach ein pagatorischer Wert ist, der auf tatsächlichen oder unterstellten Zahlungsvorgängen im Marktgeschehen aufbaut. Kosiol bezeichnet ihn als realisierten oder echten pagatorischen Wert. Der Anschaffungswert ist am ursprünglichen Zeitpunkt der Entstehung von Einnahmen und Ausgaben orientiert. Er kann deshalb auch als «realisierter» oder «echter» Wert betrachtet werden. Der Wert des Gutes wurde im Zeitpunkt des Zahlungsvorganges in seiner Höhe bestimmt. Der Anschaffungswert muß demnach als Vergangenheitswert eines Wirtschaftsgutes bezeichnet werden, und zwar ist er ein pagatorischer Wert. Wir wiederholen, daß unter einem pagatorischen Wert ganz allgemein jeder Wert zu verstehen ist, der auf Zahlungsvorgängen basiert. Der pagatorische Wert wird aus den Zahlungsvorgängen abgeleitet und in Geldeinheiten ausgedrückt. Maßstab des pagatorischen Wertes ist das Geld. Daraus folgt, daß Nominalgüter unmittelbar bewertet werden. Realgüter dagegen werden mittelbar durch die entsprechenden Zahlungsvorgänge erfaßt.

Im Augenblick seiner Entstehung liegt dem pagatorischen Wert meistens ein wirklicher Marktentscheid zugrunde. Er stimmt eine gewisse Zeitlang mit Marktpreisen überein. Die basisbildenden Zahlungsvorgänge können Bar- oder Kreditzahlungen sein. Die Zahlungsvorgänge finden in der Buchführung ihren Niederschlag als Einnahmen und Ausgaben. Kosiol spricht den pagatorischen Werten objektivierenden Charakter zu, weil sie im Zeitpunkt der Entstehung an die volkswirtschaftlichen Marktpreise anknüpfen. Nach Kosiol ist die theoretische Struktur des Anschaffungswertes ungenügend erklärt, trotz der her-

vorragenden Stellung, welche dieser im wissenschaftlichen Meinungsstreit einnimmt.

Meinungsverschiedenheiten bestehen weniger über «den Wertumfang als den Wertinhalt»[53].

Halten wir nochmals fest, daß der Anschaffungswert ein Ausgabenwert ist. Bei den Realgütern (Sachgüter und immaterielle Werte) umfaßt der Anschaffungswert sämtliche direkten Aufwendungen, die zu ihrer Anschaffung notwendig waren. Die Summe dieser Aufwandsausgaben deckt sich mit dem Einstandswert. Als tatsächliche Ausgaben gelten die effektiven Nettoausgaben. Rabatte, Nachlässe, Erstattungen und Skonti sind in Abzug zu bringen. Lediglich der tatsächlich bezahlte Betrag, der wirkliche Zahlungsvorgang, ist für den Wertinhalt maßgebend[54].

Hier ist noch ein Sonderfall des Anschaffungswertes zu erwähnen, nämlich der «Herstellungswert». An die Stelle von Kaufvorgängen tritt teilweise die eigene Herstellung. Der Herstellungswert umfaßt die direkten Aufwendungen in voller Höhe und den entsprechenden Anteil der Gemeinkosten. Alle diese Beträge, die für die Herstellung tatsächlich bezahlt wurden, sind in der Bilanz aktiviert. Der Herstellungswert ist somit nichts anderes als ein Ausgabenwert im Sinne Kosiols.

b) Die Anwendung des Anschaffungswertes

Der Anschaffungswert, der in der Bilanz für ein Realgut aktiviert werden muß, ist durch die geldmäßig erfolgte Zahlung charakterisiert. Der Ausgabenwert läßt sich nämlich immer auf tatsächliche Finanzvorgänge zurückführen, sowohl bei gekauften, wie auch bei hergestellten Gütern. Als Ursprung des Wertes der Realgüter ergibt sich immer zunächst der volle Ausgabenwert. Dieser ursprüngliche volle Ausgabenwert wird dann fortwährend durch Abschreibungsquoten gekürzt. Aber auch der Abschreibungsrest ist der gleichen Kategorie zuzuteilen wie der volle Ausgabenwert. Bei Realgütern stellen sich der inhaltlichen Deutung des Anschaffungswertes als Ausgabenwert keine bedeutenden Schwierigkeiten entgegen. Heikler wird indessen die An-

---

[53] Kosiol Erich: Bilanzreform . . . S. 87.
[54] Kosiol Erich: ebenda S. 87.

gelegenheit bei der Erklärung der Nominalwerte, vor allem von Forderungen und Schulden in der Bilanz.

Kosiol vertritt die Meinung, daß auch hier die Bewertung sämtlicher Bilanzbestände auf ein einheitliches Prinzip zurückgeführt werden kann. Die charakteristische Wertkategorie der Anschaffungswertbilanz sei bei allen Bilanzposten der Aktiv- und Passivseite feststellbar. Eine theoretisch einwandfreie Lösung hält Kosiol für möglich, immerhin erweist sich die Einführung einer Hilfskonstruktion als nötig. Bisher wurde der Ausgabenwert bei den Realgütern als das Wesensmerkmal des Anschaffungswertes betrachtet. Man muß jedoch das Charakteristikum des Anschaffungswertes erweitern und ihm den Zahlungsvorgang schlechthin unterstellen. Die pagatorische Lehre bezeichnet ja, wie wir wissen, als grundlegendes Merkmal des Wertinhaltes den Zahlungsvorgang. Von diesem allgemeinen Standpunkt aus gesehen, bildet der Anschaffungswert bei den Realgütern nur mehr einen Sonderfall des eigentlichen pagatorischen Anschaffungswertes. Dadurch wird es möglich, den Anschaffungswert auf alle Bilanzbestände, sowohl auf Real- wie auch auf Nominalwerte anzuwenden. Der Anschaffungswert, der auf tatsächlichen Zahlungen beruht, bildet somit ein einheitliches Bewertungsprinzip.

5. Das pagatorische Bilanzbild

Aus der pagatorischen Anschauung entwickelt sich folgendes Bilanzbild[55]:

Aktiven

1. Einnahmenbestände
   (Einnahmenüberschüsse)
   a) Barbestände (Bareinnahmen + Barausgaben)
   b) Forderungsbestände (Krediteinnahmen + Tilgungen)
   c) uneigentliche Einnahmen (vorausverrechnete, die zugleich Ertragswerte sind)

2. Ausgabenwerte
   = zurückverrechnete Bar- oder Kreditausgaben. (Sie umfassen sowohl materielle und immaterielle Realgüter als auch Abgrenzungsposten.)

---

[55] Kosiol Erich: Bilanzreform, S. 91.

Passiven

1. Ausgabenbestände
   (Ausgabenüberschüsse)
   = hauptsächlich Schuldbestände im umfassenden Sinne der Differenz von Kreditausgaben und den Tilgungen. Sie setzen sich aus Fremd- und Inhaberkapital zusammen.
   ferner:
   uneigentliche Ausgaben, d. h. vorausverrechnete Ausgaben, die zugleich Aufwandsgegenwerte sind.

2. Einnahmengegenwerte
   = zurückverrechnete Bar- oder Krediteinnahmen.
   (Sie wirken rechnerisch wie ausgleichende Stornoausgaben)

Wir haben den Zahlungswert als pagatorischen Wert kennengelernt. Es liegt ihm ein tatsächlicher Zahlungsvorgang zugrunde und er ist auf dem Markt verwirklicht. Die beiden Komponenten des Zahlungswertes sind der Einnahmen- und der Ausgabenwert; sie ergeben sich aus den Zahlungsvorgängen der Unternehmung. Die durch Zahlungsvorgänge gebildeten Einnahmen- und Ausgabenwerte stellen in der Anschaffungswertbilanz den einheitlichen Beständewert dar. Die Anschaffungswertbilanz ist infolgedessen eindeutig eine pagatorische Bilanz. Sie baut auf Zahlungsvorgängen auf und ist auf die nominelle Kapitalerhaltung ausgerichtet.

Wesensmäßig ist auch die handelsrechtliche Bilanz eine pagatorische Bilanz, jedoch liegt eine Beeinträchtigung der pagatorischen Struktur durch das Niederstwertprinzip vor.

6. Allgemeingültige Bewertungsregeln der pagatorischen Bilanztheorie

Aus der pagatorischen Bilanztheorie lassen sich folgende allgemeingültige Bewertungsregeln ableiten. «Sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind grundsätzlich zum Anschaffungswert anzusetzen[56].»

[56] Kosiol Erich: a. a. O. S. 92/93.

Einnahmenbestände auf der Aktivseite und Einnahmengegenwerte auf der Passivseite sind zum ursprünglichen Einnahmenwert, Ausgabenbestände auf der Passivseite und Ausgabenwerte auf der Aktivseite sind zum ursprünglichen Ausgabenwert anzusetzen. Oder kurz ausgedrückt: Sämtliche Bilanzbestände sind zum pagatorischen Wert anzusetzen. «Für die Nominalgüter ist der Anschaffungswert als ursprünglicher Einnahmewert gegeben. Für Realgüter wird der ursprüngliche Ausgabenwert am Entstehungstage als Anschaffungswert betrachtet[57].»

Der pagatorische Wert ist ein ursprünglicher Wert, der durch den Zahlungsvorgang in der Buchführung festgehalten wird. Mit diesem Originalwert gehen Aktiven und Passiven in die Bilanz ein. Man kann somit den Anschaffungswert im weitern Sinne als Entstehungswert der Bilanzbestände bezeichnen. Nominalwerte werden durch die Zahlung unmittelbar gemessen und bewertet. Bei Einnahmen- und Ausgabengegenwerten, also vor allem bei Realgütern, erfolgt die Bewertung indirekt über die entstandenen und zurückverrechneten Einnahmen und Ausgaben. Bei Forderungen entspricht der pagatorische Wert der zukünftigen Bareinnahme.

Zum Nominalwert der Schuldsumme sind somit die Zinsen bis zum Bilanztage zuzurechnen, oder bei vorausbezahlten Zinsen, diese auf den Bilanztag zu diskontieren.

Das Vorgehen bei Schulden ist gegengleich. Der pagatorische Wert ist gleich der zukünftigen Barausgabe. In die Bilanz eingestellt wird der Nominalwert, vermehrt um die aufgelaufenen Zinsen und vermindert um die vorausbezahlten.

«Ausgabengegenwerte, zu denen vor allem sämtliche Realgüter (Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Patente, Vorräte) und aktivierte Großausgaben (Firmenwert, Vorauszahlungen, Abgrenzungsposten) gehören, sind ihrem Wesen nach mit den entstandenen und zurückverrechneten bzw. zurückzuverrechnenden Ausgaben zu bilanzieren[58].»

Die Einnahmengegenwerte sind mit den entstandenen und zurückzuverrechnenden Einnahmen unter die Passiven einzuset-

---

[57] Kosiol Erich, a. a. O. S. 200.
[58] Kosiol Erich: a. a. O. S. 96.

zen. Bei den Einnahmengegenwerten handelt es sich meist um Abgrenzungsposten, Vorausempfänge und Wertberichtigungen.

Es können auch Fälle auftreten, in denen der tatsächliche Anschaffungswert gleich null ist, also ein Gut unentgeltlich erworben wurde. Hier ist ein unterstellter oder fiktiver Anschaffungswert einzusetzen. Man wird dann den Betrag in die Bilanz einstellen, der im selben Zeitpunkt zur Beschaffung des Gutes ausgegeben werden müßte. Wenn dagegen die Unternehmung ein Gut unentgeltlich veräußert, ist ein Einnahmenwert zu unterstellen. Diese unterstellten, fiktiven pagatorischen Werte kommen nur bei Einnahmen- und Ausgabengegenwerten vor. Wenn ein Zahlungsvorgang fehlt, ist die Unterstellung nötig.

Diese Fälle stellen Ausnahmen dar. Der Normalfall ist, daß der pagatorische Wert der Bilanzgegenstände auf tatsächlichen Zahlungsvorgängen beruht. Im Zeitpunkt der Entstehung werden diese Einnahmen- und Ausgabenwerte festgehalten. Der pagatorische Wert ist eben deshalb ein originärer Wert.

7. Erweiterung des pagatorischen Wertbegriffes
Die Tageswerte als unecht pagatorische Werte

Auch beim pagatorischen Wertbegriff ist die Sache nicht so einfach, daß man ohne Hilfskonstruktionen auskäme. So ist es nicht möglich, immer nur mit Anschaffungswerten zu rechnen. Wenn man zum Beispiel spekulative Gewinne bzw. Verluste periodisch richtig erfassen will, wird man eine gemischte Anschaffungs- und Tageswertrechnung im Sinne Schmalenbachs verwenden. Man muß deshalb den Tageswert in die pagatorische Bilanztheorie einbauen. Dieser Zweck bedingt eine Erweiterung des pagatorischen Wertbegriffes, sodaß er auch den Tageswert einschließt.

Die Erweiterung besteht darin, daß nicht nur d i e Werte als pagatorisch bezeichnet werden, die auf wirklichen Zahlungsvorgängen beruhen, sondern auch jene, die aus möglichen Zahlungsvorgängen abgeleitet werden. Zu diesen «derivativen» Werten gehören die Tageswerte. «Sie sind unrealisierte Werte, da eine Verwirklichung im Marktgeschehen bei ihnen nicht vorliegt. Im-

mer aber müssen vergleichbare Zahlungsvorgänge als Bewertungsgrundlage herangezogen werden[59].»

Für ein Gut gibt es nicht nur einen Tageswert, der in seiner Höhe eindeutig bestimmt ist, sondern es gibt so viele Tageswerte, als man Bewertungsstichtage hat.

Wenn man den Tageswert vom Standpunkt des Stichtages aus betrachtet, erscheint er als gegenwärtiger pagatorischer Wert (Gegenwartswert). Kosiol sieht sich genötigt, den Tageswert als «unechten pagatorischen Wert» zu bezeichnen. Für einen Bilanzgegenstand gibt es nur einen «ursprünglichen pagatorischen Wert», nämlich den Anschaffungswert. Unechte Werte kann es beliebig viele geben. Es lassen sich so viele Tageswerte ableiten, als man pagatorische Stichtagswerte ansetzt. Die Tageswerte werden auf Grund tatsächlich vorhandener oder fiktiver Marktpreise festgelegt. Echte und unechte pagatorische Werte haben somit gemeinsam, daß sie in Zahlungsvorgängen gründen. Erstere auf tatsächlichen und die letzteren auf möglichen. Kosiol ist sogar der Auffassung, daß es eine theoretische Notwendigkeit ist, den Tageswert als pagatorischen Wert zu betrachten. Gemäß der pagatorischen Anschauung bauen die «Stichtagswerte» immer auf «Zahlungsvorgängen» auf. Unter den unendlich vielen möglichen «Tageswerten» ragt nun der ursprüngliche Tageswert am Entstehungstage hervor. Dieser Wert ist ja auch in der Buchführung festgehalten. Bei einer solchen Betrachtungsweise tritt der Anschaffungswert als kardinaler Sonderfall des allgemeinen pagatorischen Stichtagswertes auf. Bei der Anwendung des Anschaffungswertprinzips werden die Einnahmenbestände und Einnahmengegenwerte zu den ursprünglichen Einnahmenwerten aufgeführt. Gleicherweise sind die Ausgabenbestände und Ausgabengegenwerte zu den ursprünglichen Ausgabenwerten einzustellen. Einnahmen- und Ausgabenwerte werden zwar auch bei der Tageswertrechnung benützt, jedoch nicht die ursprünglichen, sondern die Werte, die am Bewertungsstichtag gelten. Somit gilt der gegenwärtige Einnahmenwert für die Einnahmenbestände und Einnahmengegenwerte und der ge-

---

[59] Kosiol* Erich: a. a. O. S. 115.

* Solche und ähnliche Zitate beziehen sich immer auf Kosiols Werk «Bilanzreform und Einheitsbilanz».

genwärtige Ausgabenwert für die Ausgabenbestände und Ausgabengegenwerte. Kosiol bezeichnet diesen Ausgabenwert für Realgüter (Ausgabengegenwerte) als Tagesbeschaffungswerte.

Von der pagatorischen Denkart aus wäre es unlogisch, hier den Veräußerungswert anzuwenden, weil dieser einen Einnahmenwert darstellt. Bei Schulden wäre der Tageswert der gegenwärtige Ausgabenwert. Auf der Aktivseite der Bilanz, bei Nominalwerten, bedeutet der Tageswert einen Einnahmenwert. Kosiol weist darauf hin, daß diese Tageswertrechnung nicht identisch mit der von Schmidt vertretenen Theorie der Tageswertbilanz ist. In der organischen Bilanz werden im Gegensatz zur pagatorischen alle Wertänderungen und Werterhöhungen als erfolgsunwirksam betrachtet und als reine Kapitaländerungen ausgeschieden. Diese Beträge werden in der organischen Bilanz einem ergänzenden Kapitalkonto zugewiesen, welches auch auf der Aktivseite als Abgrenzungsposten auftreten kann.

Der Tagesbeschaffungswert im Sinne Kosiols muß pagatorisch als unrealisierter gegenwärtiger Einnahmen- oder Ausgabenwert betrachtet werden. Infolge der Ansetzung von Tagesbeschaffungswerten wird die pagatorische Rechnung in Reinkultur, d. h. als Realisationsrechnung im Sinne der Erhaltung des Nominalkapitals vermengt durch die Einführung einer Niederstwertrechnung. Der niedrigere Tagesbeschaffungswert dient dann als untere Bewertungsgrenze für sämtliche Wirtschaftsgüter. Es bilden sich nun Rücklagen, weil zukünftige Aufwendungen, welche durch den gesunkenen Bestandeswert abgegrenzt sind, der Zukunft als unrealisiert antizipiert werden.

8. Pagatorische Wertarten und Wertformen

Die verschiedenen Wertarten und Wertformen der pagatorischen Bilanz- und Werttheorie bringt Kosiol wie folgt zur Darstellung:

A. «**Pagatorische Wertarten**

(Zahlungswerte = Stichtagswerte, die auf Zahlungsvorgängen beruhen.)

I. Echte pagatorische Werte = A n s c h a f f u n g s w e r t e

U r s p r ü n g l i c h e (originäre) pagatorische Werte = Stichtagswerte

im Zeitpunkt der Entstehung — realisierte pagatorische Werte (Vergangenheitswerte)

a) tatsächliche (effektive) Anschaffungswerte, die auf wirklichen Zahlungsvorgängen im Marktgeschehen beruhen.

1. eigentliche Anschaffungswerte, die auf bereits realisierten Marktvereinbarungen beruhen
(eigentliche Einnahmen und Ausgaben einschl. Rückverrechnungen)

2. uneigentliche Anschaffungswerte die später verwirklichte Zahlungsvorgänge als realisiert antizipieren
(uneigentliche Einnahmen und Ausgaben = Vorgriffe)

b) unterstellte (fiktive) Anschaffungswerte, bei denen gedachte Zahlungsvorgänge zugrunde gelegt werden
(realisierende Tauschvorgänge und unentgeltlicher Erwerb von Realgütern)

II. Unechte pagatorische Werte = Tagesbeschaffungswerte[1]
Abgeleitete (derivative) pagatorische Werte = gegenwärtige Stichtagswerte (Gegenwartswerte), die auf vergleichbaren (möglichen) Zahlungsvorgängen am Bewertungsstichtag beruhen = unrealisierte pagatorische Werte.

a) tatsächliche (effektive) Tagesbeschaffungswerte, die auf tatsächlichen Zahlungsvorgängen am Stichtag aufbauen.

b) unterstellte (fiktive) Tagesbeschaffungswerte, die auf gedachten Zahlungsvorgängen am Stichtag aufbauen.

B. Pagatorische Wertformen

(je nach der Blickrichtung zum Marktgeschehen)

I. Anschaffungswerte im weitesten Sinne (echte pagatorische Werte)

1. ursprüngliche, realisierte Einnahmenwerte
(z. B. bei Forderungen, zu fordernden Provisionen, vorausempfangenen Mieten)
a) volle Einnahmenwerte
b) verminderte Einnahmenwerte (Verteilungsrestwerte infolge Ertragsabschreibungen bei Einnahmengegenwerten z. B. Agio),

2. ursprüngliche realisierte Ausgabenwerte
(z. B. bei Maschinen, Waren, vorausbezahlten Versicherungen, geschuldeten Löhnen, Rückstellungen; Anschaffungswerte im engeren Sinne bei Realgütern)

---

[1] «Wenn keine Verwechslungen (z. B. mit Tagesveräußerungswerten) zu befürchten sind, kann man in der Erfolgsbilanz auch schlechthin von Tageswerten oder Zeitwerten» reden.

II. Tagesbeschaffungswerte im weitesten Sinne (unechte pagatorische Werte)
   1. gegenwärtige, unrealisierte Einnahmenwerte (an Stelle der ursprünglichen Einnahmenwerte, vgl. oben)
   2. gegenwärtige, unrealisierte Ausgabenwerte (an Stelle der ursprünglichen Ausgabenwerte, vgl. oben); Tagesbeschaffungswerte im engeren Sinne.» (Kosiol, S. 117/118.)

Wir halten nochmals fest, daß die Anschaffungswertbilanz in der pagatorischen Theorie eine zentrale Stellung einnimmt. Sie ist die pagatorische Bilanz par excellence, weil sie an Zahlungsvorgänge anknüpft. Ihre Bestände sind einheitlich zum pagatorischen Wert, als Einnahmen- und Ausgabenwerte, eingesetzt.

Der Anschaffungswert gilt als fester Grundwert der Bilanz. Durch dieses Charakteristikum ist die Anschaffungswertbilanz eine Realisationsbilanz. Es werden Vermögenszu- und -abgänge erfaßt, welche in Zahlungsvorgängen ihren Niederschlag finden. Dadurch wird dem pagatorischen Gewinnbegriff Rechnung getragen, der auf die Erhaltung des nominellen Kapitals abzielt. Die pagatorische Bewertungstheorie allein, so meint Kosiol, ermöglicht eine wissenschaftlich einwandfreie Fundierung einer Theorie der periodischen Erfolgsrechnung. Sie umfaßt auf einheitlicher Grundlage nicht nur die Anschaffungswertrechnung, sondern auch die Tageswertrechnung, sowie die Niederstwertrechnung[60].

9. Ueberblick über die pagatorische Bilanz- und Werttheorie

Allgemeines

Wenn bisher von Bilanzen die Rede war, handelte es sich immer um Gewinnermittlungsbilanzen. Ist es doch der Zweck der üblichen Jahresbilanzen, den Gewinn des abgeschlossenen Rechnungszeitraumes auszuweisen. Als Gewinnermittlungsbilanz hat sie ihre eigenen Probleme und ihre besonderen Bewertungsgrund-

[60] Kosiol Erich: Bilanzreform . . . S. 119.

sätze. Der Vollständigkeit halber wollen wir noch darauf hinweisen, daß es außer der Jahresbilanz auch Sonderbilanzen gibt, wie z. B. Auseinandersetzungs-, Sanierungs-, Liquidations- und Konkursbilanzen. Diese dienen in erster Linie der Vermögensermittlung; d. h. sie sollen somit den Vermögensstand so genau als möglich wiedergeben. Je nach dem Ziel, das mit einer Bilanz angestrebt wird, werden dann die Vermögensbestandteile entsprechend bewertet. Mit den Vermögensermittlungsbilanzen haben wir uns hier nicht weiter zu befassen, weil wir bei der Darstellung der pagatorischen Bilanztheorie nur die der Gewinnermittlung dienende Jahresbilanz berücksichtigt haben. Von der Gewinnermittlungsbilanz fordern wir, daß sie in Berücksichtigung des Prinzips von der Erhaltung der Unternehmung nur den verteilbaren Gewinn ausweist. Es muß sich um den realisierten d. h. um durch Umsatz gewonnenen Wertzuwachs handeln[61].

a) Die Jahresbilanz eine Gewinnermittlungsbilanz

Die pagatorische Jahresbilanz deckt sich weitgehend mit der dynamischen Bilanz. Die Gewinnermittlung steht somit im Vordergrund. Natürlich ist auch die Gewinnermittlungsbilanz in erster Linie immer eine Stichtagsbilanz und trägt im gewissen Maße statischen Charakter. Die Verhältnisse des Inventurtages bestimmen weitgehend das Bilanzergebnis. Dieser statische Charakter mit dem Rückblick in die abzuschließende Geschäftsperiode ist aber nur das eine Merkmal der Bilanz. Nach der pagatorischen Lehre ist die Bilanz nämlich das verknüpfende Band zwischen zwei Geschäftszeiträumen. Somit bildet der Blick auf die Kräftebewegungen und auf ihre Wirksamkeit in der Zukunft den dynamischen Charakter und stellt das andere Merkmal der Bilanz dar. Die Abschätzung der zukünftigen Entwicklung macht sich bei der Bewertung eher noch stärker geltend als der Blick in die Vergangenheit. Bei der Gewinnermittlungsbilanz geht es weniger darum, einen bestimmten Zustand festzuhalten; denn ihre Hauptaufgabe liegt in der Abgrenzung des Periodengewinnes.

---

[61] Reinhard Walter: «Betriebswirtschaftliche Betrachtung des steuerrechtlichen Vermögens- und Kapitalbegriffes» in «Unternehmung und Betrieb». Bd. 17, Bern 1949.

Diese Anschauung scheint uns durchaus einleuchtend. Es ist sicher so, «daß die Bilanz einen Januskopf trägt. Ein Antlitz ist nach vorne gerichtet und eines nach hinten»[62]. Wir sind indessen der Ansicht, daß die Bilanz weniger Rechenschaft über das, was wir geleistet haben, sondern daß sie vielmehr ein Hilfsmittel darstellt, welches uns zur Besinnung über das Kommende anregt.

«Das Bilanzdenken ist dynamisch, beweglich taktisch. Der Bilanzstichtag ist nur ein Durchgangspunkt. Er bildet eine Schleuse für das Schicksal der Unternehmung, keine endgültige Verriegelung.»

Der Stichtag steht unter den Kraftwirkungen der Vergangenheit, aber mehr noch unter den mutmaßlichen Auswirkungen der Zukunft. Dieses Kräftespiel bildet das Charakteristikum der dynamischen und pagatorischen Bilanz. Schon in einer Bilanz, die nicht streng dem Prinzip der Dynamik folgt, entsprechen die transitorischen Posten und außergewöhnlichen Rückstellungen dem Blick auf die künftige Entwicklung. Die eigentlich pagatorische Bilanz und dynamische Bilanz ist natürlich weit konsequenter. Sie berücksichtigt im besonderen Maße die schwebenden Geschäfte. Einerseits erfaßt sie alle Posten der verflossenen Periode, die erst später zu Einnahmen führen wie z. B. «Erfindungen, Anknüpfung wertvoller Geschäftsverbindungen, günstige laufende Kontrakte.» Andererseits berücksichtigt sie die Wirksamkeit von Aufwand, der später Ausgaben zur Folge hat, z. B. unbezahlte ausstehende Spesenrechnungen, ferner auch drohende Verluste, soweit sie rechnerisch erfaßbar sind[63].

b) Bewertungsgrundsätze der Gewinnermittlungsbilanz

Kosiol leitet mit logischer Konsequenz die Bewertungsgrundsätze als allgemein gültige Regeln aus der von ihm entwickelten Theorie ab. Wir sind der Auffassung, daß im Bereich der Betriebswirtschaft, die ja nicht naturwissenschaftlich strenger Gesetzmäßigkeit unterworfen ist und sich auch nicht auf unantast-

[62] Vogt J.: «Keine retrospektive Beurteilung der Bilanz.» Neue Betriebswirtschaft, Beilage Nr. 4 zu Betriebsberater — Heft 14, 20. Mai 1953, S.55/56.

[63] Biedermann H.: Leitfaden der Buchhaltung, 2. Teil, 5. Auflage, Zürich 1943, S. 152.

bare sakrale Offenbarungen stützt, eine freiere Auffassung am Platze ist. Als oberstes Prinzip in der Betriebswirtschaft hat uns immer das der Erhaltung der Unternehmung zu leiten. Die möglichste Annäherung an diesen Grundsatz bildet den Zweck, auf den die einzelnen betriebswirtschaftlichen Maßnahmen ausgerichtet sein müssen. Wenn wir zum Beispiel den Anschaffungswert in die Bilanz einsetzen, tun wir es nicht deshalb, weil der Beschaffungswert als echt pagatorischer Wert im Zeitpunkt seiner Entstehung effektiv auf Zahlungsvorgängen beruht. Wir passen die Bewertung vielmehr dem Zweck der Bilanz an. Dieser Zweck besteht darin, den realisierten und verteilbaren Gewinn auszuweisen.

Treten wir einmal auf die Bewertung der Umlaufgüter etwas näher ein. Die Beschaffung von Umlaufsgegenständen hat Zahlungsvorgänge zur Folge. Der pagatorische Wert ist hier tatsächlich Anschaffungswert, oder bei Selbsterzeugung der Selbstkostenwert.

Von der Geschäftsbuchführung wird dieser auf Zahlungsvorgängen beruhende Anschaffungswert erfaßt. Im Momente des Ankaufs kann, aber muß nicht, der Anschaffungswert mit dem Tageswert d. h. dem Veräußerungswert des Umlaufgutes übereinstimmen.

Gewöhnlich wird der Tageswert nach einiger Zeit über oder unter dem Anschaffungswert liegen. Wenn der Tageswert höher ist als der Anschaffungswert, werden wir den Anschaffungswert in die Gewinnermittlungsbilanz einstellen. Dies geschieht um zu verhüten, daß ein Gewinn ausgewiesen wird, der gar nicht realisiert wurde. Liegt der Tageswert unter dem Anschaffungswert, setzen wir den Tageswert in die Bilanz ein. Mit dem Anschaffungswertprinzip würde ja hier ein Gewinn ausgewiesen, der später beim Verkauf des Umlaufgutes infolge des gesunkenen Tageswertes durch einen Verlust aufgehoben würde. Wollte man einen auf diese Weise ausgewiesenen Gewinn gar noch verteilen, käme dies einer «Verteilung der ursprünglichen Substanz der Unternehmung gleich[64]».

---

[64] Reinhard Walter: «Betriebswirtschaftliche Betrachtung des steuerrechtlichen Vermögens- und Kapitalbegriffes», in «Unternehmung und Betrieb», Bd. 17, Bern 1949.

Wir sind also dafür, die Umlaufsgegenstände je nach der Relation von Anschaffungs- und Tageswert einmal zum Tageswert und ein andermal zum Anschaffungswert in die Gewinnermittlungsbilanz einzustellen.

Wir setzen immer den niedrigern Betrag in die Bilanz ein und bekennen uns dadurch zum «Niederstwertprinzip». Wir weichen somit in diesem Punkt von der pagatorischen Anschauung ab. Kosiol ist nämlich der Ansicht, daß das Niederstwertprinzip den pagatorischen Charakter der Bilanz verzerrt. Als Konsequenz aus der pagatorischen Wertlehre ergibt sich die strikte Ablehnung der stillen Reserven. Wir können indessen gerade in diesem betriebswirtschaftlichen Postulat Kosiols Auffassung nicht zustimmen.

Noch ein Wort zur Bewertung der übrigen Vermögensbestandteile. Auch wir gehen hier vom Anschaffungswert aus. Er bedeutet für uns die oberste Bewertungsgrenze. Ihrem Wert stellen wir entweder offene Reserven gegenüber oder wir bilden stille Reserven mittels Unterbewertung. Bei den Anlagen sind wir darauf bedacht, «daß wir im Momente der Erstellung einer Gewinnermittlungsbilanz auf den Anlagengruppen bilanzmäßig nicht weniger abgeschrieben haben, als wir in der Betriebsabrechnung auf den einzelnen Anlagen kalkulatorisch getan haben»[65].

C. Betriebsabrechnung und Kalkulation im pagatorischen System

1. Die kalkulatorische Rechnung im pagatorischen Lehrgebäude

a) Allgemeines

Im ersten Teil dieses Abschnittes wird dargetan, was gemäß der pagatorischen Anschauung unter der kalkulatorischen Rechnung zu verstehen ist. Im zweiten Teil treten wir näher auf einen vom Betriebswirtschafter Neubert vorgeschlagenen Ausbau der Kalkulation ein. Wir werden sehen, daß Neubert die übliche

[65] Reinhard Walter: a. a. O. S. 40. Vgl. hiezu auch Walther A. Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung. S. 123 ff.

Kostenträgerrechnung zu einer pagatorischen Kalkulation erweitert.

An dieser Stelle sei wieder in Erinnerung gerufen, daß die Vorstellung der beiden wirtschaftlichen Ströme der pagatorischen Rechnung zugrunde liegt. In der Volkswirtschaft bewegen sich Erzeugungsumlauf und Finanzumlauf in entgegengesetzter Richtung nebeneinander. In der Unternehmung dagegen laufen Gütereingänge und Geldausgänge, Güterausgänge und Geldeingänge parallel. Infolge dieser Verkoppelung ist es möglich, den Gewinn doppelt nachzuweisen. Die substantielle Güterbewegung läßt sich durch die entsprechende Geldbewegung vertreten, sodaß Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen erfaßt werden können. Der Gewinn der Unternehmung läßt sich aber auch ermitteln, wenn man unmittelbar an die gütermäßige Leistungserstellung anknüpft. Es geht dann darum, den realen «Güterverzehr und die realen Güterentstehungen substantiell festzustellen, sie primär zu bewerten und Aufwand und Ertrag einander gegenüber zu stellen»[66]. Diese gütermäßige Gewinnrechnung ist eine substantielle Realrechnung, weil sie auf die substantielle Kapitalerhaltung tendiert. Sie wird im Bereich der Betriebsabrechnung durchgeführt und ist somit ganz leistungsbezogen. Mit dem Begriff der kalkulatorischen Rechnung faßt Kosiol die Betriebsabrechnung und deren Abschluß sowie die eigentliche Kalkulation zusammen.

Wir haben uns in den Abschnitten A und B mit der pagatorischen Buchführungs- und Bilanztheorie befaßt. Um die pagatorische Theorie vollständig darzustellen, ist es notwendig, an dieser Stelle den kalkulatorischen Rechnungsbereich, also Betriebsabrechnung und Kalkulation zu betrachten.

b) Betriebsabrechnung und Kalkulation

Die kalkulatorische Rechnung hat einmal die Aufgabe, den substantiellen leistungsbezogenen Gewinn der Unternehmung auszuweisen. Ferner dient sie der Ueberwachung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung. Dies geschieht im Rahmen der Betriebsabrechnung, und zwar meist kurzfristig d. h. vierteljähr-

[66] Kosiol Erich: S. 43.

lich oder monatlich. Wie die Geschäftsbuchführung ist auch die Betriebsabrechnung in Zeiträume aufgeteilt und somit eine periodische Erfolgsrechnung. Wir wissen, daß die Buchführung pagatorischen Charakter hat, denn ihre Erfolgskomponenten, Aufwand und Ertrag weisen pagatorischen Wertgehalt auf, indem sie auf Zahlungsvorgängen beruhen.

Dagegen weist die Betriebsabrechnung kalkulatorischen Charakter auf. Ihre Erfolgselemente sind nicht Aufwand und Ertrag, sondern die kalkulatorischen Begriffe Kosten und Leistungswert.

Die Betriebsabrechnung bildet die Verbindung zwischen Geschäftsbuchführung und Kalkulation. Sie liefert das Zahlenmaterial, welches für die Kalkulation benötigt wird. Aus den Ergebnissen der Kostenstellenrechnung lassen sich die Zuschlagssätze für die Kalkulation bestimmen. Unter Kalkulation versteht auch Kosiol die Ermittlung der Kostenträgerkosten. Diese Rechnung überträgt die Wertbewegungen des Betriebes auf die Leistungseinheit. «Die Kalkulation erstreckt sich auf die realen Güterprozesse selbst und sieht, obwohl auch sie in Wertgrößen rechnen muß, von den nominellen Zahlungsvorgängen ab.» Weil die Betriebsabrechnung in beide Bereiche, Geschäftsbuchführung und Kalkulation, eingreift, finden sich in ihr auch Prinzipien aus beiden Bereichen. Zeitliche Abgrenzung und periodische Gewinnermittlung hat sie mit der Buchführung gemeinsam. Unter Gewinn in der Betriebsabrechnung ist das Betriebsergebnis als Differenz zwischen Leistungswert und Kosten gemeint. Die Bewertungsgrundsätze und die Ausrichtung auf die Leistung offenbaren den engen Zusammenhang mit der Kalkulation.

c) Vergleichende Betrachtung der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung

Trotz der begrifflichen Trennung zwischen pagatorischer und kalkulatorischer Erfolgs-Rechnung muß beachtet werden, daß die Betriebsabrechnung nicht in den Wolken hängt.

Vielmehr beruht sie auf der pagatorischen Rechnung und wird aus ihr abgeleitet. Die Buchführung bildet die eigentliche Basis. Sie enthält die pagatorischen Grundwerte und auf diese

kann jede kalkulatorische Wertgröße zurückgeführt werden. Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung können in allen ihren Einzelheiten bis zu den Uraufschreibungen der Buchführung zurückverfolgt und durch sie belegt werden[67]. Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung erfreuen sich nicht eines langen und selbständigen Daseins. Die Bestandteile der kurzfristig errechneten Gewinne, also des Betriebsergebnisses werden samt und sonders von der pagatorischen Jahresrechnung aufgenommen. Der Zahlenstrom der kalkulatorischen Monatsgewinne mündet in den Jahresgewinn. Die Bindung zwischen beiden Rechnungen, der kalkulatorischen und der pagatorischen, ist so eng, daß man von einer Symbiose sprechen könnte. Trotzdem wird nach der pagatorischen Anschauung die Betriebsabrechnung als eigentliche «Erfolgsrechnung» betrachtet, umsomehr eben als sie über selbständige eigene Bewertungsgrundsätze verfügt. Selbst im Jahresabschluß der Buchführung wendet man die «Wertansätze der Betriebsabrechnung» an, nämlich bei der Bewertung von Bilanzbeständen (Warenvorräte, Halb- und Fertigfabrikate, selbsterstellte Anlagen und Großreparaturen).

Die Geschäftsbuchführung kann nicht ohne Bilanz abgeschlossen werden. Dagegen kommt man in der Betriebsabrechnung ohne dieses Rechnungsinstrument aus. Kosiol weist darauf hin, daß die konsequente Entwicklung der Betriebsabrechnung ebenfalls zu einer Bilanz führt. Diese sogenannte Kalkulatorische Bilanz würde analog zur pagatorischen Bilanz diejenigen Posten aufnehmen, welche nicht der kalkulatorischen Gewinn- und Verlustrechnung zugewiesen werden. Gegenüber dem Jahresabschluß in der Buchführung unterscheidet sich eine solche kurzfristige kalkulatorische Bilanz durch eine starke Durchsetzung mit Abgrenzungs- und Rechnungsposten.

Ebenso erfolgt die Bewertung nicht nach den gleichen Grundsätzen und Richtlinien. Die kalkulatorische Bilanz dient allerdings mehr der doppischen Abschlußkontrolle. Ihr Erkenntniswert für die Betriebsergebnisrechnung ist ohne Bedeutung[68].

Wir stellten fest, daß die pagatorische Buchführungs- und

---

[67] Kosiol Erich: S. 17 i. Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung) Berlin 1951.

[68] Kosiol Erich: S. 37.

Bilanztheorie auf die nominelle Kapitalerhaltung und geldmäßige Gewinnrechnung abzielt. Die pagatorische Anschauung steht damit im Gegensatz zur Theorie der organischen Bilanz. Die organische Bilanz ist eine Tageswertbilanz und ihr ist der gütermäßige Gewinnbegriff zugeordnet. Kosiol kämpft aber in seiner Bilanztheorie nicht für ein «entweder-oder», sondern befürwortet ein «sowohl-als-auch». Nach seiner Auffassung sind beide Erfolgsrechnungen, die geld- und die gütermäßige notwendig. Die Aufgabe, den leistungsbedingten Gewinn zu ermitteln, fällt einer kurzfristigen Erfolgsrechnung im Rahmen der Betriebsabrechnung zu.

In der Betriebsabrechnung und Kalkulation kann sehr wohl der Tageswert angewendet werden. Die Wirtschaftsgüter, welche in die Produktion eingehen, werden zum Tagesbeschaffungswert am Umsatztage eingesetzt und als Kosten verrechnet. Diese Kosten werden vom Erlös und vom Kostenwert der Halb- und Fertigerzeugnisse in Abzug gebracht und die Differenz stellt den «Gewinn» dar. Der gütermäßige Gewinnbegriff ist folgerichtig auf die substanzmäßige Kapitalerhaltung ausgerichtet. Gewinn ergibt sich erst dann, wenn am Umsatztag die Wiederbeschaffung der in den Leistungen steckenden Wirtschaftsgüter (rechenmäßig) möglich und damit das in der Unternehmung arbeitende Geldkapital erhalten geblieben ist.»

d) Kosten und Leistungswert, die Erfolgskomponenten der Betriebsabrechnung

In der Betriebsabrechnung werden die Kosten einer Rechnungsperiode mit dem Wert der entsprechenden Leistungen verglichen. Die Erfolgskomponenten der Betriebsabrechnung sind also Kosten und Leistungswert. Aus der Differenz zwischen diesen beiden Komponenten ergibt sich das Betriebsergebnis oder der Gewinn. Wir wollen uns noch vergewissern, ob Kosiols Kosten und Leistungswert dasselbe betreffen, was wir mit den beiden Begriffen bezeichnen.

Kosten sind nach Kosiol bewerteter Vermögensabgang, insofern dieser durch die Leistungserstellung bedingt ist. «In der kalkulatorischen Rechnung erfassen die Kosten den ‚Güterver-

zehr' unmittelbar, vollständig und unabhängig von Geldvorgängen.» Daraus ergibt sich, daß sich der Kostenbegriff in der pagatorischen Theorie mit unserer Auffassung begrifflich deckt. «Zu den Kosten gehört nur der Wertverzehr, der ordentlich, zweckgerecht und zur Erfüllung der Betriebsaufgabe bestimmt ist[69].» Aufwendungen, die normalerweise zur Leistungserstellung nicht notwendig sind, gehören nicht zu den Kosten.

Diejenigen Aufwendungen, welche zwar durch die Leistungserstellung bedingt sind, jedoch sporadisch auftreten, werden aus der Betriebsabrechnung ausgeschaltet. Für diese sogenannten «aperiodischen Posten» werden als Ersatz kalkulatorische Beträge eingestellt.

Aufwendungen, für welche keine Ausgaben entstehen, z. B. Verzinsung des Inhaberkapitals, Teile des Risikos etc. stellen Kosten dar.

Die pagatorische Theorie faßt also die Kosten gedanklich unabhängig von den Ausgaben auf. Mit Leistung bezeichnet Kosiol das «Ergebnis der Arbeitstätigkeit im Betrieb»[70]. In der Betriebsabrechnung werden die Leistungen gedanklich unabhängig von den Einnahmen gedacht. Praktisch wird ein großer Teil der Leistungen durch Verkauf zu Erlös und stellt den Leistungsertrag dar. Die übrigen Leistungen werden im Lager aufgespeichert oder in der Unternehmung selbst verbraucht. Der Leistungswert setzt sich zusammen aus dem Erlös und dem Kostenwert der lagernden und in der Unternehmung selbst verbrauchten Leistungen.

e) Bewertungsgrundsätze für Betriebsabrechnung und Kalkulation

Aufwand und Kosten, Ertrag und Leistungswert decken sich mengenmäßig nicht. Zu dieser Inkongruenz kommt noch der Unterschied in der Bewertung. Nach der pagatorischen Schule liegt beim Aufwand die Bewertung zum Ausgabenwert ohne weiteres nahe. Hingegen fällt für die Bewertung der Kosten kein Bewertungsprinzip so eindeutig ins Gewicht. Ihre Bewertung bildet ein

[69] Kosiol Erich: a. a. O. S. 19.
[70] Kosiol Erich: S. 13.

eigentliches Problem. Je nach Sinn und Zweck, welcher der kalkulatorischen Rechnung beigemessen wird, variiert auch das Bewertungsprinzip. Es geht dies schon aus der Tatsache hervor, daß der Begriff des Betriebsergebnisses verschieden definiert werden kann.

Kosiol weist darauf hin, daß grundsätzlich alle Wertkategorien zur Verfügung stehen. Namentlich führt er an: «Eignungs- oder Betriebswerte, Grenzpreise, Grenznutzenwerte, Verrechnungspreise, Normwerte, Durchschnittswerte oder auch pagatorische Werte, insbesondere Tageswerte. Je nach der Wahl eines dieser Werte können sich gegenüber dem pagatorischen Aufwandswert Abweichungen ergeben[71].»

2. *Die pagatorische Kalkulation*

a) Neuberts Kritik an der üblichen Kalkulation

Wir haben im letzten Abschnitt dargetan, daß Kosiol mit kalkulatorischer Rechnung bezeichnet, was man üblicherweise unter Betriebsabrechnung und Kalkulation versteht. Nun stoßen wir bei Neubert, dem wissenschaftlichen Assistenten Kosiols, auf eine sogenannte «Pagatorische Kalkulation». Es soll hier in einer konzentrierten Uebersicht gezeigt werden, was unter der pagatorischen Kalkulation zu verstehen ist.

Die nachstehenden Ausführungen basieren auf einem Aufsatz von Neubert in der Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschungen[72] und wir verzichten deshalb darauf, jedesmal einzeln zu zitieren. Neuberts Vorschlag betreffend einer pagatorischen Kalkulation resultiert aus der konsequenten Fortführung des pagatorischen Grundgedankens. Wir wissen, daß die Zahlungsvorgänge, also Einnahmen und Ausgaben nach der pagatorischen Ansicht das ganze Rechnungswesen der Unternehmung bestimmen. In der allgemein üblichen Kalkulation spielen aber nicht die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben die entscheidende Rolle, sondern die normalerweise vorkommenden Zah-

[71] Kosiol Erich: S. 167.

[72] Neubert H.: «Pagatorische Kalkulation» in «Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung». Neue Folge, Jahrgang 1952, Heft 1, S. 18/35.

lungsvorgänge. Die folgerichtige Anwendung des pagatorischen Prinzips führt hingegen auch bei der Kostenträgerrechnung zur bestmöglichen Berücksichtigung der effektiven Einnahmen und Ausgaben.

Wir befassen uns zuerst mit der Kritik Neuberts an der Betriebsabrechnung und Kalkulation. Neubert wendet sich nicht gegen den theoretisch einwandfreien Kostenbegriff. Die übliche Kalkulation bleibt auch in seinem Rechnungssystem bestehen und die sogenannte pagatorische Kalkulation ist im Grunde genommen nur deren Erweiterung. Neuberts Ausführungen richten sich eigentlich gegen den Mißbrauch des Kostenbegriffes in der deutschen Planwirtschaft der vergangenen Epoche. Der üblichen Kalkulation wird hauptsächlich vorgeworfen, daß sie sich allzusehr von den Zahlungsvorgängen entferne. Die Zahlungsvorgänge entscheiden aber weitgehend über das Schicksal der Unternehmung, sodaß sie auch in der Kalkulation vermehrt berücksichtigt werden müssen. Da mit der Betriebsabrechnung und der Kalkulation vor allem zwei Ziele verfolgt werden, nämlich — «Ueberprüfung der Wirtschaftlichkeit und Abrechnung der Leistungseinheit» — ist ihre Brauchbarkeit als durchsichtiges und anpassungsfähiges Instrument für die Disposition der Unternehmungsleitung beeinträchtigt[73]. Durch die Kalkulation werden z. B. Bewertungsdifferenzen neutralisiert und meistens den Kostenträgern nicht zugerechnet.

Infolge der Normalisierung von Gemeinkostenzuschlägen «läßt sich auch eine verursachungsgerechte Aufteilung der Abweichungen auf die verschiedenen Kostenträger infolge der mehrfachen Umlage praktisch überhaupt nicht durchführen».

Die Neutralisierung von verschiedenen Posten verursacht eine größere Differenz zwischen den entsprechenden Aufwandsposten und den Kosten. Die Kostenträgerrechnung ist wertmäßig ungenau, weil sie zu stark von den Geldbewegungen abweicht. Aus diesen Gründen sei es bei der üblichen Kalkulation nicht möglich, für die einzelne Leistung eine Preisuntergrenze zu ermitteln. Als gewichtiges Argument führt Neubert aus, daß sich die Gewinnsteuer, welche einen Kostenträger belastet, bei der

---

[73] Neubert S. 21.

Kalkulation nicht einmal überschlägig bestimmen läßt. Dies ist eine Folge von Wert- und Zeitabgrenzungsdifferenzen und Einflüssen neutralisierter Posten.

Einen zweiten Grund sieht er darin, daß die umgelegten kalkulatorischen Zinsen als Gemeinkostenbestandteile in ihrer ursprünglich errechneten Höhe auf den Kostenträgern nicht mehr ersichtlich sind. Die Differenz zwischen Leistungswert und Kosten je Träger ist nun um die kalkulatorischen Zinsen verringert.

Für die Finanz- und Liquidationsplanung der Unternehmungsleitung ist aber von Bedeutung, den Einfluß der gewinnabhängigen Steuern auch in der Kalkulation verfolgen zu können. Da dies aber bei der üblichen Kostenträgerrechnung nicht möglich ist, verliert sie an Aussagekraft für die Unternehmungsdisposition.

b) Wesen, Ziele und Vorzüge der pagatorischen Kalkulation

Auf Grund dieser besonderen Unzulänglichkeiten der Kalkulation fordert Neubert eine Erweiterung durch Berücksichtigung effektiver Zahlungen. Diese ergänzte Kalkulation nennt er «Pagatorische Kalkulation».

Unter der pagatorischen Kalkulation ist eine rein wertmäßige Trägerrechnung zu verstehen. Die pagatorische Grundlage dieser Kostenträgerrechnung kommt dadurch zum Ausdruck, daß sämtliche Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden. Das einheitliche Bewertungsprinzip der pagatorischen Kalkulation, wenigstens der Nachrechnung, stellt der Anschaffungswert dar. Die Zahlungsvorgänge, welche dem leistungsbedingten Vermögensabgang zugrunde liegen, können sich früher, gleichzeitig oder später abwickeln.

In der pagatorischen Vorkalkulation soll man sich des künftigen Wiederbeschaffungspreises als einheitlichen Bewertungsmaßstabs bedienen. Der Wiederbeschaffungspreis muß für den Wiederbeschaffungstag geschätzt werden. Gemäß dem pagatorischen Prinzip geht die pagatorische Vor-Kalkulation von den tatsächlichen Geldbewegungen aus. Dadurch ermöglicht sie eine genauere Finanzplanung. Die Schwierigkeit besteht allerdings dar-

in, den Absatz der Erzeugnisse einigermaßen zutreffend zu schätzen. Aus den erwarteten Fälligkeiten und Zahlungszielen wird die Liquidation für künftige Stichtage berechnet und später am Verlauf der tatsächlichen Entwicklung verglichen. Wir verzichten darauf, alle Vorteile der pagatorischen Kalkulation aufzuzählen. Es geht uns hier mehr darum, den pagatorischen Grundgedanken dieser Kostenträgerrechnung zu zeigen.

Bei der Gegenüberstellung der üblichen und der erweiterten pagatorischen Kalkulation kann man verallgemeinernd feststellen, daß die Kalkulation in eine Wert- und eine Mengenrechnung aufgespalten wird. Die pagatorische Wertrechnung wäre dann mehr kaufmännisch ausgerichtet, die gewöhnliche Kalkulation bzw. kalkulatorische Mengenrechnung, hingegen mehr technisch bestimmt. Neubert vertritt die Meinung, daß zufolge dieser Aufteilung beide Teilgebiete aussagekräftiger werden. Die Mengenrechnung kann sich mehr auf die Darstellung der wichtigen Wertbewegungen, eben der «normalen» beschränken.

Hingegen muß die Wertrechnung vollständig und umfassend sein.

c) Der Aufbau der pagatorischen Kalkulation

Wir müssen uns noch kurz mit dem Aufbau der pagatorischen Kalkulation befassen, weil wir diesen nicht, wie bei der gewöhnlichen Kalkulation, als bekannt voraussetzen dürfen.

Aufwand und Ertrag ist in zwei Hauptbereiche zu gliedern: einen ordentlichen und einen außerordentlichen Bereich. Der ordentliche umfaßt die Erträge und Aufwendungen, welche durch die Leistungserstellung bedingt sind. Er stimmt somit mehr oder weniger mit den Kosten und dem Leistungswert überein. Die Zurechnung erfolgt demgemäß auch nach den allgemeinen Grundsätzen der Kalkulation. Der außerordentliche Bereich ist in zwei Sektoren unterteilt. Der eine umfaßt aperiodische Posten, der andere nimmt die wesensneutralen in sich auf. Aperiodische Posten sind solche, die sporadisch auftreten, die aber durch die Leistungserstellung bedingt sind. Es sind zum Teil Risiken. Aperiodische Posten sind auch solche, die frühere Perioden betreffen oder ungewöhnlichen Umfang besitzen und erfahrungsgemäß

mehreren Rechnungsabschnitten zu belasten sind. Wesensneutrale Posten sind jene, die eigentlich nichts mit der Leistungserstellung zu tun haben. Sie weisen zum Teil den Charakter der Gewinnverwendung z. B. Aufwendungen für Wohnhäuser, Sportplätze, Schenkungen, Heime etc. auf.

Die Belastung der Kostenträger mit Anteilen der außerordentlichen Posten erfolgt nach der Tragfähigkeit. Eine erste Aufgabe der pagatorischen Kalkulation besteht darin, die ordentlichen Posten auf die Leistungseinheit und auf Leistungsgruppen zu verteilen, und zwar nach den allgemeinen Grundsätzen der Kalkulation. Hierauf wird die Differenz zwischen Kosten und Leistungswert ermittelt, zuerst ohne Berücksichtigung der Steuern. Im zweiten Arbeitsgang sollen die ordentlichen Gewinnsteuern in die Rechnung einbezogen werden. Der mutmaßliche Betrag der Gewinnsteuern soll als zu erwartender Aufwand in die Trägerrechnung einbezogen werden. Zur Bestimmung der Steuern muß man vom gesamten Aufwand und Ertrag ausgehen. Der so ermittelte Betrag wird dann auf die drei Bereiche und innerhalb der Bereiche eventuell auf Leistungsgruppen verteilt. Es darf hier verzichtet werden, näher auf die Ermittlung des steuerlichen Lastgrades einzutreten, weil den Erwägungen Neuberts die deutsche Steuergesetzgebung zugrunde liegt. Es interessiert uns hier lediglich die Feststellung, daß Verlustträger Gewinnsteuern ersparen, sodaß der durch sie verursachte Verlust geringer wird.

Die Differenz zwischen Kosten und Leistungswert, also das Betriebsergebnis im ordentlichen Bereich ist nun um die Gewinnsteuer reduziert. Zur ordentlichen Differenz kommen die aperiodischen Beträge, welche ebenfalls Gewinnsteuer verursachen oder ersparen.

Nach den aperiodischen Posten werden auch die neutralen in gleicher Weise berechnet. Neubert vertritt den Standpunkt, daß die Verteilung der erfolgsunwirksamen Beträge auf die erstellten Leistungen ein Gesamtbild der Quellen von Gewinn und Verlust vermittelt.

Wir haben festgestellt, daß der ordentliche Bereich der pagatorischen Kalkulation mehr oder weniger übereinstimmt mit der gewöhnlichen Kalkulation. Die Inkongruenz zwischen beiden

Rechnungen ergibt sich nebst andern Gründen aus der unterschiedlichen Behandlung von Zinsen, Abschreibungen und Risiken. Im ordentlichen Bereich der pagatorischen Kalkulation werden die pagatorischen Zinsaufwendungen und Zinserträge eingestellt, d. h. die Zinsen, die tatsächlich bezahlt wurden oder zu bezahlen sind und jene, welche tatsächlich an die Unternehmung entrichtet wurden bzw. entrichtet werden. Bei den Abschreibungen ist die Angelegenheit schon etwas komplizierter.

Neubert schlägt vor, die steuerlich abzugsfähigen Abschreibungen für die Anlagen, die im ordentlichen Bereich genützt werden, einzusetzen. Diese Abschreibungsposten dürfen jedoch den normalerweise verwendeten Satz der kalkulatorischen Abschreibungen nicht überschreiten. Wenn aber tatsächlich über das Normale hinaus abgeschrieben wird, soll der überschießende Teil dem aperiodischen Bereich zugewiesen werden.

Die Sonder- bzw. Ueberabschreibung ist gegebenenfalls nach der Tragfähigkeit auf die Kostenträger zu verteilen. Aehnlich werden die Risiken behandelt. Ein Teil der Risiken hat zufolge Fremdversicherung Kostencharakter angenommen. Diese regelmäßig wiederkehrenden Posten werden dem ordentlichen Bereich zugewiesen. Die übrigen Wagnisse gehören in den aperiodischen Bereich, und zwar auch dann, wenn ihre Höhe in der untersuchten Periode als normal angesehen wird. Neubert empfiehlt, die Risikoposten im aperiodischen Bereich nach Aufwandsarten getrennt zu erfassen und über längere Zeiträume hinweg in ihrer Entwicklung zu beobachten.

Zur pagatorischen Kalkulation, so wie sie bisher besprochen wurde, bringt Neubert ein Zahlenbeispiel, das wir hier wiedergeben (Neubert S. 29/30):

Text	Kto. No.	Konten der Finanzbuchhaltung		Ordentl. Bereich		Aperiodischer Bereich		Neutraler Bereich	
		H	S	H	S	S	H	S	H
Abschreibung	.....	10 000		15 000			5 000		
Reklame	.....	8 000		4 000		4 000			
Spenden	.....	900						900	
Url. Löhne	.....	1 400		600		800			
Mieten	.....	2 000		1 300				700	

Die zugrundegelegte Gewinn- und Verlustrechnung zeigt folgenden Inhalt:

Aufwendungen:		Erträge:	
Einzelaufwendungen	460	Erlöse	1 010
Gemeinaufwendungen		Bestandszunahme	
Herstellung, fest[2]	120	Halbfertig- und Fertigwaren	50
Herstellung, veränderl.?	80	Ordentl. Erträge	1 060
Verwaltung, Vertrieb, fest	30		
Verwaltung, Vertrieb,		Aperiodische Erträge	40
veränderlich[2]	50	Neutrale Erträge	100
Abschreibungen			
Herstellung	140		
Verwaltung, Vertrieb	20		
Aperiodische Aufwendungen	170		
Neutrale Aufwendungen	30		
Gewinnsteuern	70		
Reingewinn	30		
	1 200		1 200

Auf Grund dieser Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung ergibt sich folgender Aufbau der pagatorischen Kalkulation:

	Gesamt	A	B	C
1. Einzelaufwendungen	460	180	160	120
2. Gemeinaufwendungen, fest	120	50	30	40
3. Gemeinaufwendungen, veränderlich	80	40	15	25
4. Abschreibungen, betr. Herstellung	140	70	45	25
5. Herstellung erzeugte Produkte	800	340	250	210
6. Bestandszunahme Halbfertig- und Fertigwaren (zu Herstellungsaufwendung)	—50	—	—40	—10
7. Herstellung verkaufte Produkte	750	340	210	200
8. Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen, fest	30	10	15	5
9. Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen, veränderlich	50	20	20	10
10. Abschreibungen, betr. Verwaltung und Vertrieb	20	10	5	5

[2] Die Bezeichnungen «fest» und «veränderlich» beziehen sich auf den Aufwand je Erzeugungseinheit. Fester Stückaufwand ergibt sich bei proportionalem Gesamtaufwand, während fixer Gesamtaufwand sich in veränderlichem Stückaufwand auswirkt.

11. Herstellung verkaufte Produkte, unversteuert	850	380	250	220
12. Erlöse verkaufte Produkte	1010	500	320	190
13. Ordentl. Ergebnis, unversteuert	160	120	70	—30
14. Gewinnsteuern, verk. Produkte (Lastgrad 70 %)	—112	—84	—49	+21
15. Ordentl. Ergebnis, versteuert	48	36	21	—9
16. Saldo der aperiodischen Posten	—130	—50	—60	—20
17. Gewinnsteuer aperiodische Posten	91	35	42	14
18. Aperiodisches Ergebnis, versteuert	—39	—15	—18	—6
19. Betriebsbedingtes Ergebnis, verst.	9	21	3	—15
20. Saldo der neutralen Posten	70			
21. Gewinnsteuern neutrale Posten	—49			
22. Neutrales Ergebnis, versteuert	21			
23. Bilanzergebnis (Reingewinn)	30			

Endgültig läßt sich allerdings die Ertragskraft der Erzeugnisse nur beurteilen, wenn man vom ordentlichen Betriebsergebnis nicht die tatsächlichen Wagnisaufwendungen absetzt, sondern die kalkulatorischen Durchschnittssätze, und das verbleibende Ergebnis mit dem Sollergebnis vergleicht.

	Gesamt	A	B	C
30. Ordentl. Ergebnis (Zeile 15)	48	36	21	—9
31. Kalk. Wagnisse (Zeile 24)	27	10	8	9
32. Betriebsergebnis	21	26	13	—18
33. Sollergebnis (Zeile 27)	44	20	16	8
34. Abweichung	—23	6	—3	26

Bei einem betriebsnotwendigen Kapital von 440 wird also ein Betriebsergebnis von 21 erzielt, wenn man die Wagnisaufwendungen mit Durchschnittssätzen rechnet. Rechnet man dagegen mit den wirklichen angefallenen Wagnisaufwendungen (d. h. den pagatorischen Posten), dann ist das Betriebsergebnis nur 9 (Zeile 19). Im ersten Falle ist die Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals statt der angestrebten 10 % nur 4,8 %, im zweiten Falle nur 2 %. Von den einzelnen Erzeugnissen erreicht nur Produkt A das Sollergebnis; Produkt B bleibt nur wenig da-

hinter zurück. Bei Produkt C ist zu prüfen, ob die Erzeugung nicht eingestellt werden soll, falls nicht eine wirtschaftliche Gestaltung der Fertigung erreichbar erscheint oder betriebspolitische Erwägungen dagegen sprechen.

Insbesondere sind die durchschnittlichen kalkulatorischen Risiken in der Kostenrechnung mit den pagatorischen Risiken zu vergleichen. In dieser Weise ist auch die kalkulatorische Verzinsung und die pagatorische Rendite einzubeziehen. Es sei sonst prinzipiell nicht möglich, — so führt Neubert aus — die Ergebnisse der kalkulatorischen und pagatorischen Kalkulation zu vergleichen, außer mit Ausnahme der soeben erwähnten Fälle. Durch besagte Vergleichsrechnung soll auch kontrolliert werden, ob der pagatorische Gewinn nach Abzug der Steuern noch ausreicht, um das investierte Kapital zu verzinsen und «das allgemeine Unternehmerwagnis abzugelten».

Für diesen Zweck werden die entsprechenden pagatorischen Posten einander wie folgt gegenübergestellt (Neubert S. 32/33):

Gegenüberstellung von pagatorischen und kalkulatorischen Posten:

Erzeugnisse:

	Gesamt	A	B	C
24. Kalkulat. Wagnisse (versteuerte Durchschnittssätze)	27	10	8	9
25. Aperiodisches Ergebnis, versteuert (Zeile 18)	39	15	18	6
26. Wagnisabweichung	—12	—5	—10	3
27. Kalkulat. Zinsen (7 %) und kalkulat. Unternehmerwagnis (3 %), berechnet vom betriebsbedingten Kapital, unversteuert	44	20	16	8
28. Betriebsbedingtes Ergebnis, versteuert (Zeile 19)	9	21	3	—15
29. Ergebnisabweichung	—35	1	—13	—23

Die Wagnisabweichung zeigt, daß die pagatorischen Posten, die dem tatsächlichen Anfall entsprechen, die kalkulatorischen Durchschnittssätze insgesamt übersteigen und nur beim Erzeugnis C dahinter zurückbleiben. Die Ursache dieser Abweichungen

ist im einzelnen zu untersuchen; gegebenenfalls sind die kalkulatorischen Durchschnittssätze zu berichtigen.

Die Ergebnisabweichung zeigt, daß bei Berücksichtigung der tatsächlich ausgefallenen aperiodischen Posten das Sollergebnis (10 % des betriebsbedingten Kapitals) nur bei dem Erzeugnis A erreicht wurde.»

d) Die pagatorische Vorkalkulation

Die im außerordentlichen Bereich gesonderte Erfassung der Posten nach Kostenarten ermöglicht es, für die Vorkalkulation Anhaltspunkte zu gewinnen. Wenn die aperiodischen und wesensneutralen Posten die Tragfähigkeit einer Periode übersteigen, wird der überschießende Teil den folgenden Rechnungsabschnitten überwiesen. Ob und wie weit neutrale Aufwendungen in der Vorkalkulation berücksichtigt werden können, ist allerdings von markt- und preispolitischen Erwägungen abhängig. Auch die aperiodischen Posten werden vorsichtig in die Vorkalkulation eingestellt. Neubert befürwortet die Verwendung von «kalkulatorischen Wagnissätzen», die auf pagatorischer Grundlage früherer Perioden ermittelt worden sind, so weit sie nach dem Verursachungsgrundsatz verteilt werden können.

Ueberdies ist ein Durchschnittspauschalsatz einzustellen für jene Posten, die nach Tragfähigkeit oder Dringlichkeit auf die Kostenträger verteilt werden müssen.

In der Vorkalkulation im ordentlichen Bereich müssen diejenigen Mengen eingesetzt werden, die voraussichtlich verbraucht werden.

Wie schon erwähnt gilt als Bewertungsprinzip der Vorkalkulation der für die Zukunft geschätzte Wiederbeschaffungswert. Allerdings muß auch der Einfluß der vorhandenen Bestände berücksichtigt werden.

Neubert vertritt die Meinung, daß sich die pagatorische Kalkulation auch besonders zweckmäßig für die Kalkulation interner Leistungen erweist. Ihre Ergebnisse seien viel aussagekräftiger und wirklichkeitsnaher und dies zufolge des pagatorischen d. h. auf Zahlungsvorgängen beruhenden Zahlenmaterials.

e) Zusammenfassung

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Grundsätze und Methoden der Betriebsabrechnung und Kalkulation im ordentlichen Bereich der pagatorischen Kalkulation weitgehend angewendet werden. Infolge der Ergänzung durch den außerordentlichen Bereich wird neben dem Verursachungsprinzip im ordentlichen Bereich das kaufmännisch spekulative Moment in Gestalt der Verrechnung nach Tragfähigkeit und Dringlichkeit beachtet. Der pagatorischen wertmäßigen Trägerrechnung weist Neubert für die Finanz- und Liquiditätsplanung besondere Bedeutung zu.

Die erweiterte Kostenträgerrechnung dient bei einem fest umrissenen Fabrikationsprogramm unmittelbar als Grundlage der Finanzplanung. Wenn aber Fertigung auf Bestellung vorliegt, ist es notwendig, der Planung ein geschätztes Arbeitsprogramm zugrunde zu legen. Die Finanzplanung erfolgt im ordentlichen Bereich unter Berücksichtigung der erwarteten Mengen und eventuellen künftigen Preisänderungen.

Im aperiodischen Bereich liegen die kalkulatorischen Durchschnittssätze der Planung zugrunde. Die neutralen Posten werden nur dann berücksichtigt, wenn sie regelmäßig erscheinen.

3. Unsere Stellungnahme zur kalkulatorischen Rechnung und zur pagatorischen Kalkulation

Im Abschnitt über die kalkulatorische Rechnung haben wir die Auffassung von Kosiol kennen gelernt und festgestellt, daß sie sich weitgehend mit der unsrigen deckt. Wir haben auch, in aller Kürze, den Vorschlag Neuberts über die pagatorische Kalkulation dargestellt. Neuberts Theorie, die einer konsequenten Fortführung der pagatorischen Theorie entspringt, weicht dagegen eher von unserer Auffassung ab. Ganz allgemein wollen wir nochmals festhalten, daß es sich im Rechnungswesen nicht darum handelt, empfehlenswerte resp. empfehlbare Lehrsätze abzuleiten. Das Rechnungswesen und speziell der kalkulatorische

Teil ist Mittel zum Zweck. Je nach den angestrebten Zwecken ändert sich auch die Methode des Vorgehens. Die Nichtbeachtung dieser Tatsache schafft allerlei Mißverständnisse, z. B. wenn Neubert schreibt: «Die kalkulatorische Rechnung ist ungenau, weil neutralisierend und von Geldbewegungen absetzend»[74]. Die kalkulatorische Rechnung kann u. E. nicht als ungenau bezeichnet werden, aber sie entspricht nicht dem Zweck, der Neubert vorschwebt.

Vielleicht ist mit dem Vorwurf nur gemeint, daß es falsch ist, wenn die Geldwertänderungen nicht berücksichtigt werden.

Diesem Mangel kann abgeholfen werden, indem man geldwertgewogen kalkuliert. Wichtig ist aber in erster Linie, daß man sich über den Zweck der Rechnung klar ist. In betriebswirtschaftlichen Schriften findet man häufig eine Verwechslung von Kalkulation und Preisstellung. Auch werden nicht selten aus der Kalkulation und Betriebsabrechnung Schlüsse gezogen, die nicht zulässig sind. Ebenso wird die Aussagefähigkeit an und für sich überschätzt.

Die erste Frage einer Berechnung muß immer nach ihrem Zweck sein. Ist die geplante Methode der Berechnung geeignet, die gestellte Frage zu beantworten? Es gibt nämlich keine Kostenrechnung, die allen Zwecken zugleich dienen kann. Die zweite Frage besteht darin, den Grad der Genauigkeit des Ergebnisses abzuschätzen. Bei der Verwertung von Resultaten darf nie übersehen werden, daß sie meist mehr oder weniger deutlich auf die Richtung einer Bewegung hinweisen. In der Kalkulation z. B. «gibt es keine wahren, echten, effektiven, wirklichen oder richtigen Selbstkosten, sondern zweckbedingte Rechnungsergebnisse, die sich mit dem Zweck ändern»[75]. Das Rechnungswesen ist ein Versuch, das pulsierende Leben in der Unternehmung einzufangen. Ein solcher Versuch erreicht bedingtermaßen nur eine gewisse Annäherung an das gesteckte Ziel. Wie alles organische Leben und selbst der tote Stoff, unterliegen auch die Vorgänge in der Unternehmung fortlaufenden Veränderungen. Alles befindet sich in Fluß und Wechsel. Es ändert sich zudem auch die

[74] Neubert H.: «Pagatorische Kalkulation», in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Köln und Opladen, Heft 1, 1952, S. 20/21.

[75] Rummel Kurt: Studien und Glossen zur Kostenrechnung, S. 119.

Geschwindigkeit und selbst die Richtung der Bewegung. Ueberdies findet eine stete Entwicklung und Anpassung statt[76].

a) Betriebsabrechnung und Kalkulation

b) Die Betriebsabrechnung

In der Bernerschule verwendet man den Begriff des Betriebes dazu, die Messung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung zu gewährleisten. Durch die begriffliche Trennung von Unternehmung und Betrieb erfolgt eine gedankliche Abschirmung vom bewegten Leben der Unternehmung; die Einflüsse des Marktes bleiben unberücksichtigt. Bekanntlich bilden die Kosten das Maß, mit dem die Wirtschaftlichkeit des Betriebes gemessen wird. Auf die Kosten wirken aber noch Umweltseinflüsse ein, z. B. der Beschäftigungsgrad. «Die Einführung des Betriebsbegriffes gestattet nun dem Betriebswissenschafter, alle außerordentlichen Einflüsse auf die Kosten auszuschalten, so daß diese allein den Grad der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung zum Ausdruck bringen[77].»

Unter Betriebsabrechnung fassen wir folgende Teilrechnungen zusammen:

Die Anlagenrechnung.
Die Lohn- und Gehaltsrechnung.
Die Materialrechnung.
Den Betriebsabrechnungsbogen.
Die Betriebsergebnis- oder Erfolgsquellenrechnung[78].

Mit der Betriebsabrechnung werden verschiedene Zwecke verfolgt. Nach der pagatorischen Lehre steht die Ermittlung des leistungsbedingten gütermäßigen Gewinnes im Vordergrund. Wir sind jedoch der Ansicht, daß die Gewinnermittlung in diesem Sektor des Rechnungswesens nicht von so eminenter Bedeutung ist. Auf alle Fälle bildet die Ermittlung des Betriebsergebnisses

[76] Rummel Kurt: ebenda S. 92.
[77] Reinhard Walter: «Betriebswirtschaftliche Betrachtung des steuerrechtlichen Vermögens- und Kapitalbegriffes», in «Unternehmung und Betrieb», Band 17, Bern 1949, S. 15.
[78] Walther A.: a. a. O. S. 368.

nur eine Aufgabe neben andern. Die Betriebsabrechnung hat in erster Linie die zahlenmäßige Basis für die Betriebsüberwachung zu liefern. Sie dient auch zur Festlegung von Kalkulationssätzen für die Berechnung der Selbstkosten der Betriebsleistungen. Ferner schaffen wir uns mittels der Betriebsabrechnung Unterlagen für die Planung und Disposition der Unternehmungsleitung. Das entsprechend gruppierte Zahlenmaterial ist die Voraussetzung für die Erstellung des Budgets, also für die Finanz-, Preis- und Absatzpolitik. Eine ausgebaute Betriebsabrechnung ist auch unentbehrlich für die zwischenbetrieblichen Vergleiche[79].

Walther faßt die Aufgaben der Betriebsabrechnung wie folgt zusammen[80]:

«Umwandlung des Betriebsaufwandes in Kosten
Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen
Ermittlung der effektiven Kalkulationssätze
Verteilung der direkten Kosten auf die Kostenträger

Berechnung der Leistungsgruppen-Kosten, und Bestimmung des Betriebsergebnisses nach Leistungsgruppen getrennt.

Damit wird u. a. zugleich die Grundlage geschaffen für den Plankostenvergleich der Gemeinkosten, sowie für den Vergleich der direkten Kosten.»

Eine kalkulatorische kurzfristig aufgemachte Erfolgsrechnung im Sinne der Pagatoriker kann den gütermäßigen Gewinn nur annähernd errechnen. Man darf nicht vergessen, daß dieser Gewinnbegriff eine Fiktion darstellt, weil die Einflüsse des Marktes ausgeschaltet sind. Bei der kurzfristigen kalkulatorischen Erfolgsrechnung muß man sich mit Selbstkosten behelfen, die im voraus bestimmt wurden. Diese Rechnung scheint uns in ihrem Wesen eher eine Plankostenrechnung zu sein. Man sollte sie deswegen nicht zu einer Erfolgsrechnung ausbauen. Der Zuwachs an Arbeit steigert keineswegs ihre Aussagefähigkeit.

c) Die Kalkulation

Nach Schmalenbach hat die Kostenrechnung, worunter die Betriebsabrechnung und die Kalkulation zu verstehen ist, die

[79] Ulrich H.: Vgl. i. «Unternehmung», S. 175.
[80] Walther A.: a. a. O. S. 367.

Aufgabe, Kosten und Leistungen auf das Objekt, auf die Leistungseinheit zu projizieren. Die große Schwierigkeit dieser Aufgabe besteht darin, daß künftige wirtschaftliche Entwicklungen vorweggenommen werden müssen. Die Kalkulation geht eben der Preisstellung und der Produktion voran. Wenn die Leistung verkauft und der Gegenwert in Geld eingegangen ist, hat es keinen Sinn mehr, die Kalkulation der betreffenden Leistung zu korrigieren. Man kann nach Erstellung einer Leistung auch nicht fragen, was der Auftrag eigentlich gekostet hat. In einer Nachkalkulation kann man nur Durchschnittskosten verrechnen. Abgesehen von sehr großen Leistungen, wie Hoch- und Tiefbauten etc., ist es überhaupt «ziemlich sinnlos, den einzelnen Auftrag nachzukalkulieren. Man muß sich mit dem Betriebsabrechnungsbogen behelfen[81].»

Neubert wirft der üblichen Kalkulationsmethode vor, sie sei für die Vorkalkulation unbrauchbar, weil sie die Markteinflüsse abschirmt, d. h. weil sie von den Zahlungs- und Geldbewegungen absetzt. Es scheint uns, daß dieser Vorwurf nicht berechtigt ist. Die Vorkalkulation ist eben nicht identisch mit der Preisstellung. In der Vorkalkulation wird berechnet, was die Leistung kostet, wenn das Preisgefälle zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen gleich bleibt.

Selbstverständlich bleiben infolge der Abschirmung die Schwankungen des Beschäftigungsgrades unberücksichtigt. Ob nun der Gegenwert, den die Unternehmung für die Leistung erzielt, die Kosten über- oder unterdeckt, ist eine Markttatsache und nicht eine Angelegenheit der betrieblichen Kalkulation. In die Kalkulation gehört nur der leistungsbedingte Vermögensabgang unter normalen Verhältnissen. Wenn Neubert fordert, man müsse die lebenswichtigen Zahlungsvorgänge besser berücksichtigen, so hat er tatsächlich schon recht. Die Unternehmungsleitung muß auch die leistungsfremden mutmaßlichen Ausgaben in Erwägung ziehen, diese gehören aber nicht in die Kalkulation, sondern in den Finanzplan. Wir sind der Ansicht, daß in der Kalkulation die «ordentlichen, normalen» Posten zu erfassen sind. Die «außerordentlichen», also die «aperiodischen» und «we-

[81] Rummel Kurt: a. a. O. S. 38.

sensneutralen» dagegen sind in den Finanzplan einzustellen. Man kann noch weitergehen und einen Teil der leistungsbedingten Kosten dem Finanzplan zuweisen. Eine gewisse Anpassung an die Forderung Neuberts wird nämlich erzielt, wenn «die Kosten nach der Dringlichkeit ihrer Deckung durch den Leistungserlös getrennt ausgewiesen werden. Dadurch ist die Möglichkeit gegeben, die Kostendeckung bei der Preisstellung im richtigen Maß zu berücksichtigen[82].» In diesem Falle sind zuerst die Normalkosten festzulegen, das heißt jene Kosten, die anfallen, wenn sich die Leistungserzeugung unter den Bedingungen abwickelt, die man als normal bezeichnet. Von höchster Deckungsdringlichkeit sind die beschäftigungsabhängigen Kosten. Diese sind zu ergänzen durch einen Zuschlag für die beanspruchte Kapazität.

Mit den Normalkosten soll jener Schnittpunkt bestimmt werden, von dem an die Leistung rentabel wird. Die Kosten sekundärer Dringlichkeit können dann «ausschließlich nach der Marktkonstellation gesichtet werden, so daß jede Leistung soviel an Kosten sekundärer Dringlichkeit zu tragen hat, als es dem günstigsten Gesamtergebnis entspricht. Die Zurechnung dieser Kosten auf die Leistung, soweit eine solche überhaupt in Frage kommt, wird damit nicht mehr eine Aufgabe der betrieblichen Vorkalkulation, sondern eine Angelegenheit der Preisstellung[83].»

d) Kosten und Ausgaben

Die konsequente Durchführung des pagatorischen Grundgedankens birgt die Gefahr in sich, die Unterschiede zwischen Ausgaben und Kosten zu verwischen. Man darf nicht vergessen, daß die Rechnung der Unternehmung nur im Hinblick auf die Gesamtlebensdauer eine bloße Einnahmen- und Ausgabenrechnung ist. Für die Periodenabrechnung hingegen bedeutet die Einnahmen- und Ausgabenrechnung eine Fiktion. Wie bei den Rechnungsarten muß man sich auch hier bei den Begriffen immer fragen, wozu sie eigentlich dienen. Wenn sie einmal abgegrenzt und festgelegt sind, darf man sie nicht mit andern Begrif-

[82] Caspar Hans: «Kostenbewertung und Kostenkalkulation» in «Unternehmung und Betrieb», Bd. 37, Bern 1952.
[83] Caspar Hans: a. a. O. S. 75.

fen vermengen. Unter Kosten verstehen wir mit Walther «den in der Betriebsabrechnung aufgezeichneten, mit Rücksicht auf die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung nach gleichbleibenden objektiven Regeln bewerteten, durch die Leistungserstellung bedingten Vermögensabgang.»

Kosten sind auch der Vermögensabgang, der in der Vorkalkulation für die Zwecke der Leistungserstellung ermittelt wird[84].» Bei den Kosten handelt es sich um den wertmäßigen Normalverbrauch von Gütern und Leistungen, die zur Erstellung der Leistungen aufgewendet werden[85]. Die Kosten bilden somit das Maß, mit dem wir die Wirtschaftlichkeit des Betriebes messen.

Den Kosten haftet also in der Kalkulation tatsächlich etwas Fiktives an, das eventuell erst nach längerer Zeit reell wird. Man darf die Kostenwerte nicht als bloße Ausgabenwerte auffassen. Schließlich werden nicht alle Ausgaben zu Kosten, sondern lediglich die leistungsbedingten. Die Kosten in der Vorkalkulation sind «nicht das, was der Gegenstand gekostet hat, sondern das, was unter normalen Umständen in dem betreffenden Betrieb aufgewendet zu werden pflegt[86].

In der Periodenrechnung fallen ohne Zweifel Kosten und Ausgaben auseinander. «Würden dem Kostenaufwand nur Zahlungsvorgänge zugrunde liegen, wie in der primitivsten Handwerkswirtschaft bei Tagewerk und Tagelohn, dann brauchte nicht gerechnet (kalkuliert) zu werden[87].

Kosten und Ausgaben fallen auseinander, weil
nicht alle Kosten auf Ausgaben beruhen
nicht alle Ausgaben zu Kosten führen
Ausgaben und Kosten, auch wenn sie sich inhaltlich decken, zeitlich auseinanderfallen können;
Ausgaben und Kosten in der Bewertung auseinandergehen können[88].»

---

[84] Walther A.: a. a. O. S. 21.

[85] Mellerowicz Konrad: II. Bd. a. a. O. S. 18. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Sammlung Göschen, Bd. 1153, Berlin 1952.

[86] Mellerowicz Konrad: ebenda, S. 19.

[87] Linhard: Aktuelle Betriebswirtschaft; Festschrift zum 60. Geburtstag von Konrad Mellerowicz, Berlin 1952, S. 129.

[88] Mellerowicz Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1, Berlin 1951, S. 8.

Wir sind der Ansicht, daß es sich bei den Kosten nicht vorerst um eine Mengenrechnung, um das Gerüst eines substantiellen Realverbrauchs handelt, welches nachher durch die pagatorische wertmäßige Trägerrechnung ergänzt wird. «Kosten würden überhaupt nicht und nicht in dieser Größe und Zusammensetzung aufgewendet, wenn sie nicht sofort in ihren Teilen und ihrer Zusammenfassung zur Betriebsleistung als Geldgröße erfaßt und behandelt würden[89].»

e) Bewertungsgrundsätze für die Betriebsabrechnung und die Kalkulation

Wir haben festgestellt, daß die Kostenrechnung verschiedenen Zwecken dienen kann. Infolge der verschiedenen Ziele können auch verschiedene Bewertungsgrundsätze in Frage kommen. Die Höhe der Bewertung ist vom Zweck der Rechnung abhängig. Es kommt darauf an, «ob und wie die Rechnung in die Vergangenheit, in die Gegenwart oder in die Zukunft schaut, also ob sie eine Statistik, eine Untersuchung des Ist-Zustandes oder eine Planung zum Ziele hat. Es handelt sich um Unterschiede einer Betrachtung der Zeiten oder des Zeitpunktes, für den die Bewertung gilt[90].»

Auf Grund der verschiedenen angestrebten Zwecke kann man einmal die kalkulatorische Abschreibung vom Anschaffungswert vornehmen, nämlich dann, «wenn man vom Gedanken der Betriebsüberwachung und Kostenerfassung einer vergangenen Periode ausgeht.» Dagegen wird man vom Tageswert bzw. Wiederbeschaffungswert abschreiben, «wenn man bei Kalkulationen zwecks Preisstellung in die Zukunft denkt»[91].

Wie gesagt, man darf nie die Ueberlegung vergessen, was man eigentlich mit der Rechnung bezwecken will. Je nach dem Zweck müssen entsprechende Bewertungsregeln angewendet werden. Diese dürfen jedoch nicht als unantastbare Prinzipien aufgefaßt werden. Im allgemeinen sind wir der Auffassung, daß sich der Wiederbeschaffungstag des Umsatztages für die Kosten-

---

[89] Linhard: a. a. O. S. 127.
[90] Rummel Kurt: a. a. O. S. 80.
[91] Ulrich Hans: «Kalkulatorische Steuern», in «Die Unternehmung», 6. Jg., Nr. 6, 1952, S. 176.

bewertung weniger eignet. Der Kostenwert soll wiedergeben, wie hoch der Vermögensabgang absolut ist, welcher der Unternehmung dadurch erwächst, daß das betreffende Produktionsmittel angeschafft wurde.

Dieser Wert wird am Beschaffungstage durch die Geldmenge gemessen, gegen die das Produktionsmittel gekauft wurde. Solange wir also mittels der Kostenkalkulation den leistungsbedingten Vermögensabgang erfassen wollen, kann als Ausgangspunkt der Kostenbewertung nur der Einstandspreis in Frage kommen[92].» Für Rechnungen, die sich über längere Fristen erstrecken, sollte die Geldwertänderung berücksichtigt werden.

Die Kostenkalkulation hat die Aufgabe, den Vermögensabgang festzuhalten, der durch die Erstellung einer bestimmten Leistung verursacht wird. Dadurch ist der Wert ermittelt, der durch den Leistungserlös gedeckt werden sollte. Bei Unterdekkung wird das Betriebsvermögen geschmälert.

Nach der pagatorischen Auffassung dient die Kostenrechnung der Ermittlung des realen substanzmäßigen, gütermäßigen Gewinnes.

Wir haben schon bemerkt, daß wir uns mit der substanzmäßigen Realrechnung nicht befreunden können. Bei der Erhaltung der Unternehmung, d. h. bei der Erhaltung des Vermögens, kommt es ja nicht darauf an, dessen materielle Form zu erhalten. Es geht vielmehr darum, die «reine Verfügung über den absoluten Wert dieses materiell nicht fest bestimmten Vermögens zu erhalten. Solange der Unternehmung diese Verfügung gegeben ist, kann sie diejenigen Produktionsmittel einsetzen, die die wirtschaftlichste Leistungserstellung gewährleisten, womit die Erhaltung der Unternehmung — soweit sie von diesem Faktor abhängt — gesichert ist[93].»

f) Die kalkulatorischen Kosten

Der «ordentliche» Bereich innerhalb der pagatorischen Kalkulation von Neubert deckt sich zum Teil mit unserer Kalku-

---

[92] Caspar Hans: a. a. O. S. 35/36.
[93] Caspar Hans: a. a. O. S. 11.

lation. Eine Abweichung ergibt sich vor allem infolge verschiedenartiger Behandlung der kalkulatorischen Kosten.

In dieser Frage scheint die pagatorische Schule nicht einheitlich zu sein. Kosiol berechnet in der Kalkulation wie wir kalkulatorische Kosten. Neubert hingegen will nur die effektiv bezahlten oder zu zahlenden Kosten berücksichtigt wissen. Dieses Verfahren war in den Anfängen der Kostenrechnung üblich. «In den Selbstkosten zu Großvaters Zeiten waren lediglich jene Zinsen enthalten, die von der Unternehmung tatsächlich bezahlt wurden. (Obligationenzinsen, Hypothekenzinsen, Zinsen und Kommissionen auf Bankschulden)[94].»

Das Einsetzen von kalkulatorischen Zinsen entspricht der Vorausschau auf lange Sicht. Infolge der Seltenheit des Kapitals wird dieses auf die Dauer nur gegen Bezahlung eines Preises zur Verfügung gestellt. «Der Kapitalgeber einer industriellen Unternehmung erwartet deshalb einen Ertrag, der mindestens der Verzinsung mündelsicherer Anlagen gleichkommt.»

Im Anfangsstadium der Kalkulation wurden die Selbstkosten aus Löhnen, Materialkosten und irgendwelchen Unkosten ermittelt. «Es ist das große Verdienst der führenden deutschen Betriebswirtschafter, den Kostenbegriff durch Einbeziehung der kalkulatorischen Kosten (Abschreibungen, Zinsen, Unternehmerlohn) erweitert zu haben[95].»

Die pagatorische Theorie tendiert auf die Berücksichtigung der tatsächlichen Zahlungsvorgänge. Aus diesem Grunde liegt die Versuchung nahe, Zahlungsvorgänge, die nur eventuell in der Zukunft eintreten, in der Kalkulation nicht zu erfassen.

Uns scheint es aber zweckmäßig, wenn auch die kalkulatorischen Kosten einbezogen werden; also Zinsen auf dem korrekt berechneten Betriebsvermögen, Unternehmerlohn und drgl. Der volle Selbstkostenwert kann sehr wohl nach Deckungsdringlichkeit gestaffelt sein. Auf lange Sicht sollte der Erlös die vollen Selbstkosten decken, damit die Erhaltung der Unternehmung ermöglicht wird. Vor allem sollte das Inhaberkapital auf

---

[94] Zangger Erich: «Ertragssteuern in der Kostenrechnung der privatwirtschaftlichen Unternehmung», in Industrielle Organisation, 21. Jg., 1952, Heft 4, S. 99.

die Länge Ertrag abwerfen; wofür eben der kalkulatorische Zins einzusetzen ist. «Es ist nicht einzusehen, warum die Unternehmung diese kurzfristig zwar nicht unbedingt notwendigen, langfristig aber mindestens entschieden angestrebten Ausgaben nicht als Kostenbestandteile in ihre Rechnung aufnehmen soll», so frägt sich auch Ulrich.

Es scheint hier bei Neubert eine Vermischung von Kalkulation und Preisstellung vorzuliegen. «Durch die Einrechnung der kalkulatorischen Kosten wird doch die Sicherheit oder Unsicherheit der Gewinnchance nicht berührt.» Der Gewinn hängt zum größten Teil vom Marktgeschehen ab. Gerade weil die Gewinnchance unsicher ist, tut die Unternehmung in langfristiger Betrachtung gut daran, Selbstkostenberechnungen mit all diesen kalkulatorischen Bestandteilen aufzustellen, um ein anzustrebendes Mindestziel für ihre Preispolitik zu haben[95].» Die kalkulatorischen Kosten werden gerade deshalb eingerechnet, weil anzunehmen ist, daß sie auf lange Sicht mit den effektiven Zahlungsvorgängen übereinstimmen.» «Hier zeigt sich der Normalcharakter der Kosten, ihre Tendenz, ausgleichend zu wirken, besonders deutlich.

Im Bemühen, die Kalkulation an die effektiven Zahlungsvorgänge anzugleichen, befürwortet Neubert eine vermehrte Berücksichtigung der Steuern. Diese Forderung wird bei steigendem Steuerdruck noch Gegenstand von theoretischen Abhandlungen bilden. Wir können uns aber nicht mit der Ansicht von Neubert abfinden, einfach sämtliche Steuern in der Kalkulation zu erfassen. Es scheint uns einleuchtender, nur diejenigen Steuern als Kosten zu berücksichtigen, welche mit der Leistungserstellung zusammenhängen. Die übrigen, vom Gewinn abhängigen Steuern betrachten wir als Aufwand der Unternehmung. Natürlich soll das nicht heißen, daß die Unternehmung vorausschauend diese Steuern nicht berücksichtigen soll. Die Berücksichtigung erfolgt jedoch in der Preisstellung, nicht in der Kalkulation. Betriebswirtschaftlich betrachtet sind die vom Gewinn abhängigen Steuern ein Aufwand der Unternehmung. «Sie sind

[95] Mellerowicz Konrad: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Sammlung Göschen, Bd. 1153, Berlin 1952.

aus der Gewinnmarge zu decken, d. h. sie sind neutraler Aufwand[96].»

Die Steuern jedoch, die durch die Leistungserstellung unmittelbar bedingt sind, sollen in der Kalkulation berücksichtigt werden. Ob kalkulatorische Steuern in Preisen zurückvergütet werden, ist für die kalkulatorische Theorie nicht entscheidend. Hier bilden die Steuern keine Ausnahme. Wie weit Kosten vom Preis gedeckt werden, ist eine Frage der Preisbildung auf dem Markt. «Durch Ueber- oder Unterdeckung ergeben sich Gewinne oder Verluste, die eben erst durch die Kostenrechnung sichtbar werden. Niemals dürfen Kosten als Ertragsteile und umgekehrt behandelt werden, nur deswegen, weil etwa der Preis die Kosten überdeckt oder nicht deckt[97].»

[96] Bernhard Alfred: «Die Steuern im Rechnungswesen der Unternehmung» in «Die Unternehmung», 1. Jg. 1947, Heft 1, S. 33.

[97] Mellerowicz Konrad: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Sammlung Göschen, Bd. 1153, Berlin 1952, S. 21.

IV. Schlußbetrachtung

Unsere Studie über die Theorie des pagatorischen Rechnungswesens geht hier zu Ende. In den kritischen Erwägungen haben wir uns großer Zurückhaltung bemüht und uns auf die Gegenüberstellung einiger bedeutender konvergierender und divergierender Grundsätze beschränkt. Dies geschah erstens, um den Rahmen dieser Arbeit nicht zu sprengen und zweitens, weil es uns in erster Linie darum ging, die Theorie Kosiols darzustellen. Eine gewisse Zurückhaltung im Urteil schien schon aus der Ueberlegung am Platz zu sein, daß es nicht die Aufgabe einer Dissertation ist, über die Schriften eines der bedeutendsten Gelehrten selbstherrlich zu urteilen. Da also gezwungenermaßen der Akzent mehr auf die Darstellung gelegt werden mußte, ließ es sich nicht umgehen, gewisse charakteristische Tatbestände öfters, wenn auch in zweckentsprechend abgewandelter Form, zu wiederholen, um so die pagatorische Grundrichtung besser nachweisen zu können. Aus den kritischen Betrachtungen geht hervor, daß unsere Uebereinstimmung mit der pagatorischen Lehre in der Bilanztheorie am weitgehendsten ist. Aber auch in der pagatorischen Buchführungstheorie ließen sich keine bedeutenden Abweichungen feststellen. Zu bemerkenswerten Divergenzen kam es erst beim Vergleich der kalkulatorischen Rechnung. Wir konnten uns mit der konsequenten Trennung des kalkulatorischen und pagatorischen Bereiches nicht einverstanden erklären, wenigstens nicht in dem Sinn, daß die pagatorische Rechnung der nominellen Kapitalerhaltung zu dienen habe, während die kalkulatorische Rechnung die substantielle Kapitalerhaltung zum Ziele habe. Die größten Abweichungen stellen wir zwischen unserer Kalkulationslehre und der pagatorischen Kalkulation von Neubert fest. Abgesehen von diesen grundsätzlichen Abweichungen müßten wir auch gelegentlich hinter einen Satz aus der pagatorischen Lehre bzw. deren Detailausführungen ein Fragezeichen setzen. Wir dürfen aber nie vergessen, daß die

pagatorische Lehre aus den wissenschaftlichen Forschungen der führenden Betriebswirtschafter Schmalenbach, Walb und Kosiol hervorgeht.

Wenn man das Lehrgebäude von Kosiol näher kennen lernt, wird man mit Genugtuung entdecken, daß er an den bewährtesten alten Lehren festgehalten hat, daß aber sein rastloser Geist die neuen fortwährend geprüft und falls sie es wert schienen, aufgenommen hat. Es war interessant, den pagatorischen Gedanken Kosiols zu folgen und auch den bedeutenden pagatorischen Quellen namentlich in den Werken von Schmalenbach und Walb nachzuspüren.

Mit Kosiol sind wir der Auffassung, daß die Bemühungen um Klärung des theoretischen Sachverhaltes im Rechnungswesen weitergehen müssen. Die Ziele der Rationalisierung in diesem Sektor sind noch nicht erreicht. «Echte Rationalisierung im Bereiche des Rechnungswesens ist bestrebt, die zahlenmäßige Durchdringung der Betriebserscheinungen auf den höchsten Stand zu bringen, die adäquaten Rechnungsmethoden zu entwikkeln, sie nach Genauigkeit und Zuverlässigkeit dauernd zu verfeinern und den Rechnungsapparat mit seinen Arbeitsverfahren auf die niedrigsten Kosten zu treiben.» (Kosiol, S. 15/16). Das Gesetz der Wirtschaftlichkeit muß das Rechnungswesen durchdringen. «Zahlenmäßige Erfassung und Abrechnung der Betriebsvorgänge ist kein ursprünglicher Zweck der Betriebe, sondern nur Hilfsmittel. «Jeder überflüssige Ballast an Schreib- und Rechenarbeit, jede mühsam erstellte Unterlage, die nicht ihre produktive Auswertung findet, jede Aufblähung des Rechnungsapparates, vor allem der in der Praxis so übel beleumundete Papierkrieg, bedeutet Unwirtschaftlichkeit.» Die Theorie des Rechnungswesens soll mithelfen, die Möglichkeit zu schaffen, «alles irgendwie entbehrliche Rechnungswerk auszuschalten und mit dem absolut geringsten Ausmaß an Methodik, Exaktheit, Prüfbarkeit und Apparatur auszukommen.»

Literaturverzeichnis

Aktuelle Betriebswirtschaft: Festschrift zum 60. Geburtstag von Konrad Mellerowicz, Berlin 1952.

Ammon Alfred: Leitfaden zum Studium der Nationalökonomie, Bern 1945.

Bernhard Alfred: «Die Steuern im Rechnungswesen der Unternehmung» in «Die Unternehmung» 1. Jg. 1947, Heft 1, S. 28—36.

Biedermann H.: Leitfaden der Buchhaltung, 2. Teil, 5. Auflage, Zürich 1943.

Borkowski Rudolf: Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen, Diss. Zürich 1945.

Fischer Guido: Neue Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens, Heidelberg 1949.

Käfer Karl: «Leistungssteigerung durch Bestgestaltung des Rechnungswesens», in «Leistungssteigerung in Betrieb und Unternehmung», Zürich 1948.

— Das industrielle Rechnungswesen, Einführung und Grundproblem 1. u. 2. Teil, Zürich 1947.

Kosiol Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Auflage, Berlin-Stuttgart 1949.

— Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung) Berlin 1951.

— «Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz» in «Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre»; Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb, Leipzig 1940.

Lehmann Bruno: Buchhaltung und Kostenrechnung, Hamburg 1949.

Märki Albert: Industrielles Rechnungswesen, I., Zürich 1952.

Mellerowicz Konrad: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Sammlung Göschen, Bd. 1153, Berlin 1952.

— Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Berlin 1951.

Neubert H.: «Pagatorische Kalkulation», in «Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, Jg. 1952, Heft 1, S. 18—35.

Oderbolz Hermann: Kostentheorien der Volks- und Betriebswirtschaftslehre. Diss. Bern, 1950.

Reinhard Walter: «Betriebswirtschaftliche Betrachtung des steuerrechtlichen Vermögens- und Kapitalbegriffes», — in Unternehmung und Betrieb, Bd. 17, Bern 1949.

Rummel Kurt: Studien und Glossen zur Kostenrechnung, München 1953.

Scheerer Fritz: Kontentheorien der doppelten Buchhaltung, Diss. Zürich 1950.

Schmalenbach Eugen: Dynamische Bilanz, 4. und 10. Auflage, Bremen-Horn, 1948.

— Die doppelte Buchführung, Köln und Opladen, 1950.

Seischab K.: «Demontage des Gewinns durch Ausweitung des Kostenbegriffs» — in Industrielle Organisation, 21. Jg., Nr. 6, S. 147—152.

Sykora Gustav: Buchhaltungs- und Bilanztheorien, Wien 1949.

Ulrich Hans: «Kalkulatorische Steuern» in «Die Unternehmung», 6. Jg., Nr. 6, 1952, S. 179—183.

Vogt J.: Keine retrospektive Beurteilung der Bilanz, in «Neue Betriebswirtschaft», Beilage Nr. 4 zu Betriebsberater, Heft 14, 20. Mai 1952, S. 55/56.

Walb Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin/Wien 1926.

— «Die Erfolgsermittlung auf Grund der Einnahmen- und Ausgabenrechnung», in Zt. f. hw. Fg. 36. Jg., 1942, H. V/VI S. 126—144.

— «Geldhaftes und güterhaftes Wirtschaftsdenken» i. Zt. f. hw. Fg., 35. Jg., 1941.

Walther Alfred: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, I. Bd., Zch. 1947.

Zangger Erich: «Ertragssteuern in der Kostenrechnung der privatwirtschaftlichen Unternehmung», in «Industrielle Organisation», 21. Jg., 1952, H. 4, S. 99—103.